This is a digital copy of a book that was preserved for generations on library shelves before it was carefully scanned by Google as part of a project to make the world's books discoverable online.

It has survived long enough for the copyright to expire and the book to enter the public domain. A public domain book is one that was never subject to copyright or whose legal copyright term has expired. Whether a book is in the public domain may vary country to country. Public domain books are our gateways to the past, representing a wealth of history, culture and knowledge that's often difficult to discover.

Marks, notations and other marginalia present in the original volume will appear in this file - a reminder of this book's long journey from the publisher to a library and finally to you.

Usage guidelines

Google is proud to partner with libraries to digitize public domain materials and make them widely accessible. Public domain books belong to the public and we are merely their custodians. Nevertheless, this work is expensive, so in order to keep providing this resource, we have taken steps to prevent abuse by commercial parties, including placing technical restrictions on automated querying.

We also ask that you:

+ *Make non-commercial use of the files* We designed Google Book Search for use by individuals, and we request that you use these files for personal, non-commercial purposes.

+ *Refrain from automated querying* Do not send automated queries of any sort to Google's system: If you are conducting research on machine translation, optical character recognition or other areas where access to a large amount of text is helpful, please contact us. We encourage the use of public domain materials for these purposes and may be able to help.

+ *Maintain attribution* The Google "watermark" you see on each file is essential for informing people about this project and helping them find additional materials through Google Book Search. Please do not remove it.

+ *Keep it legal* Whatever your use, remember that you are responsible for ensuring that what you are doing is legal. Do not assume that just because we believe a book is in the public domain for users in the United States, that the work is also in the public domain for users in other countries. Whether a book is still in copyright varies from country to country, and we can't offer guidance on whether any specific use of any specific book is allowed. Please do not assume that a book's appearance in Google Book Search means it can be used in any manner anywhere in the world. Copyright infringement liability can be quite severe.

About Google Book Search

Google's mission is to organize the world's information and to make it universally accessible and useful. Google Book Search helps readers discover the world's books while helping authors and publishers reach new audiences. You can search through the full text of this book on the web at `http://books.google.com/`

Über dieses Buch

Dies ist ein digitales Exemplar eines Buches, das seit Generationen in den Regalen der Bibliotheken aufbewahrt wurde, bevor es von Google im Rahmen eines Projekts, mit dem die Bücher dieser Welt online verfügbar gemacht werden sollen, sorgfältig gescannt wurde.

Das Buch hat das Urheberrecht überdauert und kann nun öffentlich zugänglich gemacht werden. Ein öffentlich zugängliches Buch ist ein Buch, das niemals Urheberrechten unterlag oder bei dem die Schutzfrist des Urheberrechts abgelaufen ist. Ob ein Buch öffentlich zugänglich ist, kann von Land zu Land unterschiedlich sein. Öffentlich zugängliche Bücher sind unser Tor zur Vergangenheit und stellen ein geschichtliches, kulturelles und wissenschaftliches Vermögen dar, das häufig nur schwierig zu entdecken ist.

Gebrauchsspuren, Anmerkungen und andere Randbemerkungen, die im Originalband enthalten sind, finden sich auch in dieser Datei – eine Erinnerung an die lange Reise, die das Buch vom Verleger zu einer Bibliothek und weiter zu Ihnen hinter sich gebracht hat.

Nutzungsrichtlinien

Google ist stolz, mit Bibliotheken in partnerschaftlicher Zusammenarbeit öffentlich zugängliches Material zu digitalisieren und einer breiten Masse zugänglich zu machen. Öffentlich zugängliche Bücher gehören der Öffentlichkeit, und wir sind nur ihre Hüter. Nichtsdestotrotz ist diese Arbeit kostspielig. Um diese Ressource weiterhin zur Verfügung stellen zu können, haben wir Schritte unternommen, um den Missbrauch durch kommerzielle Parteien zu verhindern. Dazu gehören technische Einschränkungen für automatisierte Abfragen.

Wir bitten Sie um Einhaltung folgender Richtlinien:

+ *Nutzung der Dateien zu nichtkommerziellen Zwecken* Wir haben Google Buchsuche für Endanwender konzipiert und möchten, dass Sie diese Dateien nur für persönliche, nichtkommerzielle Zwecke verwenden.

+ *Keine automatisierten Abfragen* Senden Sie keine automatisierten Abfragen irgendwelcher Art an das Google-System. Wenn Sie Recherchen über maschinelle Übersetzung, optische Zeichenerkennung oder andere Bereiche durchführen, in denen der Zugang zu Text in großen Mengen nützlich ist, wenden Sie sich bitte an uns. Wir fördern die Nutzung des öffentlich zugänglichen Materials für diese Zwecke und können Ihnen unter Umständen helfen.

+ *Beibehaltung von Google-Markenelementen* Das "Wasserzeichen" von Google, das Sie in jeder Datei finden, ist wichtig zur Information über dieses Projekt und hilft den Anwendern weiteres Material über Google Buchsuche zu finden. Bitte entfernen Sie das Wasserzeichen nicht.

+ *Bewegen Sie sich innerhalb der Legalität* Unabhängig von Ihrem Verwendungszweck müssen Sie sich Ihrer Verantwortung bewusst sein, sicherzustellen, dass Ihre Nutzung legal ist. Gehen Sie nicht davon aus, dass ein Buch, das nach unserem Dafürhalten für Nutzer in den USA öffentlich zugänglich ist, auch für Nutzer in anderen Ländern öffentlich zugänglich ist. Ob ein Buch noch dem Urheberrecht unterliegt, ist von Land zu Land verschieden. Wir können keine Beratung leisten, ob eine bestimmte Nutzung eines bestimmten Buches gesetzlich zulässig ist. Gehen Sie nicht davon aus, dass das Erscheinen eines Buchs in Google Buchsuche bedeutet, dass es in jeder Form und überall auf der Welt verwendet werden kann. Eine Urheberrechtsverletzung kann schwerwiegende Folgen haben.

Über Google Buchsuche

Das Ziel von Google besteht darin, die weltweiten Informationen zu organisieren und allgemein nutzbar und zugänglich zu machen. Google Buchsuche hilft Lesern dabei, die Bücher dieser Welt zu entdecken, und unterstützt Autoren und Verleger dabei, neue Zielgruppen zu erreichen. Den gesamten Buchtext können Sie im Internet unter `http://books.google.com` durchsuchen.

HF
5668
L6
UC-NRLF
$B 38 270

...riebs- und finanzwirtschaftliche Forschungen
Herausgegeben von Prof. Dr. F. Schmidt
Heft 16

Kalkulationsgewinn und bilanzmäßige Erfolgsrechnung

in ihren gegenseitigen Beziehungen

von

Dr. Rudolf Löwenstein
D. H. H. C.

G. A. Gloeckner, Verlagsbuchhandlung in Leipzig

BOUGHT FROM

Hatfield donation

Betriebs- und Finanzwirtschaftliche Forschungen

in Gemeinschaft mit

Geh. Hofrat Prof. Dr. **Adler**, Studiendirektor der Handels-Hochsch. Leipzig — Dr. **H. Großmann**, Prof. a. d. Handels-Hochsch. Leipzig — Dr. **J. Hellauer**, o. Prof. a. d. Univ. Frankfurt a. M. — **F. Leitner**, Prof. a. d. Handels-Hochsch. Berlin — Dr. **W. Mahlberg**, Prof. a. d. Handels-Hochsch. Mannheim — Dr. **H. Nicklisch**, Prof. a. d. Handels-Hochsch. Berlin — Dr. **E. Pape**, o. Prof. a. d. Univ. Frankfurt a. M. — Dr. **W. Prion**, o. Prof. a. d. Univ. Köln — Geh. Reg.-Rat Dr. **A. Voigt**, o. Prof. a. d. Univ. Frankfurt — Dr. **E. Walb**, o. Prof. a. d. Univ. Freiburg i. Br. — Dr. **F. Werner**, Prof. a. d. Handels-Hochsch. München.

Herausgegeben von

Dr. F. Schmidt
o. Prof. a. d. Univ. Frankfurt a. M.

Betriebs- und Finanzwirtschaftliche Forschungen

Herausgegeben von Dr. F. Schmidt, o. Prof. an der Universität Frankfurt a. M.

Heft 1: **Die Industrie-Obligationen.** Von Dr. Otto Seeling-Nürnberg. Neue Auflage in Vorbereitung.

Heft 2: **Die Preisbewegung der Effekten in Deutschland während des Krieges.** Von Dr. Fritz Kronenberger. Neue Auflage in Vorbereitung.

Heft 3: **Der Rheinisch-westfälische Kuxenmarkt.** Von Dr. Richard Kaselowsky. Neue Auflage in Vorbereitung.

Heft 4: **Utopie und Realismus im Betriebsrätegedanken.** Eine Studie nach Freese u. Godin. Von Dr. Günther Axhausen. Neue Auflage in Vorbereitung.

Heft 5: **Die Amsterdamer Effektenbörse.** Von Dr. rer. pol. Ludger Brenninkmeyer. Geheftet M. 28.—**, geb. M. 40.—**

Heft 6: **Das Rechnungswesen auf Bleihütten.** Eine wirtschaftswissenschaftliche Studie. Von Dr.-Ing. Dr. rer. pol. M. R. Lehmann. Geheftet M. 24.—**

Heft 7: **Kriegsgewinnverschleierung bei Aktiengesellschaften.** Zu ihrer Technik und Politik. Von Dr. Wilhelm Hofmann. Geheftet M. 15.—**

Heft 8: **Die Bilanzen der 9 Münchener Aktienbrauereien aus den Jahren 1912—1919.** Von Dr. Karl Thomass. Geh. M. 24.—**

Heft 9: **Der Handel mit landwirtschaftlichen Maschinen und Geräten in Rußland vor dem Kriege.** Von Dipl.-Kaufmann Arnold Bonwetsch. Geheftet M. 20.—**

Heft 10: **Bilanztechnik u. Bewertung bei schwankender Währung** von Dr. Walter Mahlberg, Prof. der Betriebswirtschaftslehre a. d. Handels-Hochschule Mannheim. Zweite verb. Auflage.

Heft 11: **Über das Selbstkostenproblem im Bankbetriebe** von Alfred Isaac. Geheftet M. 10.—*

Heft 12: **Die steuerliche Revision d. Unternehmungen d. Handels und der Industrie** von Dr. Edwin Knof. Geheftet M. 12.—*

Heft 13: **Die Überfremdungsgefahr der deutschen Aktiengesellschaften und ihre Abwehr** von Dr. Simon Kurz. Geheftet M. 14.—*

Heft 14: **Die organische Bilanz im Rahmen der Wirtschaft** von Dr. F. Schmidt, o. Professor a. d. Univ. Frankfurt a. M. Geheftet M. 25.—*

Heft 15: **Die Grundlagen der Telegraphen-Codes** von Dr. Walter Mahlberg, Professor der Betriebswirtschaftslehre an der Handels-Hochschule Mannheim. Geheftet M. 16.—*

Heft 16: **Kalkulationsgewinn und bilanzmäßige Erfolgsrechnung in ihren gegenseitigen Beziehungen** von Dr. Rud. Löwenstein. D.H.H.C.

*) Hierzu 50%, **) hierzu 100% Verlags-Teuerungs-Aufschlag.

G. A. GLOECKNER, Verlagsbuchhandlung in LEIPZIG

Betriebs- und Finanzwirtschaftliche Forschungen
Herausgegeben von **Dr. F. Schmidt**, o. Professor an der Universität Frankfurt
Heft 16

Kalkulationsgewinn und bilanzmäßige Erfolgsrechnung

in ihren gegenseitigen Beziehungen

von

UNIV. OF CALIFORNIA

Dr. Rudolf Löwenstein
D. H. H. C.

1922
G. A. Gloeckner, Verlagsbuchhandlung in Leipzig

HF5668
L6

Alle Rechte sind vorbehalten.
Copyright 1921 by G. A. Gloeckner, Leipzig

Buchdruck von Julius Klinkhardt in Leipzig.

38C

Vorwort.

Die Betriebswirtschaftslehre als die jüngste wirtschaftswissenschaftliche Disziplin steckt noch in den Kinderschuhen. Sie ringt noch um ihre Anerkennung als Wissenschaft überhaupt, und hat die Berechtigung, als solche angesehen zu werden, nach zwei Seiten zu beweisen: Der Theorie und der Praxis. Die Theorie nimmt die Betriebswirtschaftslehre oft nicht recht für voll, weil ihr noch ihre ausgesprochene eigene Methode fehlt, weil sie sich bisher noch vorwiegend mit der reinen Tatsachendarstellung und der Schilderung reiner Technik begnügt hat und nur selten die ihr eigenen Objekte, die wirtschaftlichen Betriebe, zum Gegenstand selbständiger theoretischer Untersuchungen gemacht hat. Die Theorie mag mit diesem Vorwurf zum Teil recht haben, übersieht aber zweifellos dabei oft, daß ausgedehnte Materialiensammlung bei der Jugend unseres Faches Vorbedingung der Entwicklung ist. Beinahe noch schärfer ist die Kampfstellung, in der sich die Betriebswirtschaftslehre gegenüber der Praxis befindet. Der Unternehmer, der sich ohne jede wissenschaftliche Vorbildung in seinem Betriebe emporgearbeitet hat, sieht nicht die Notwendigkeit und Nützlichkeit ein, sich mit den Dingen theoretisch zu beschäftigen, die er mit viel Erfolg in langen Jahren praktisch ausgeübt hat und er sieht wie täglich noch die jungen Kräfte, von jeder Wissenschaft unberührt, neue Unternehmungen hoch bringen.

So befindet sich die Betriebswirtschaftslehre in der merkwürdigen Lage, daß ihr von der einen Seite der Mangel der Theorie, ihre praktische Einstellung, von der anderen Seite das Fehlen der praktischen Notwendigkeit und des Erfolgs, also ihre theoretische Einstellung vorgeworfen wird.

Es würde zu weit führen, hier zu untersuchen, inwieweit die Vorwürfe, die unserer Wissenschaft von den beiden entgegengesetzten Seiten gemacht werden, berechtigt sind oder nicht. Wir müssen diese Lage aber kennen und berücksichtigen.

Aus dieser Grundeinstellung heraus ist die vorliegende Arbeit entstanden. Deswegen habe ich es versucht, meine Front nach zwei Seiten hin einzunehmen. Auf der einen Seite ging es mir darum, einen Beitrag zur Verwissenschaftlichung der Betriebswirtschaftslehre zu liefern, auf der anderen Seite aber auch der Praxis zu zeigen, daß die theoretische Behandlung der Fragen, mit denen sie sich lange

719144

ohne jede Wissenschaft beschäftigt hat, doch nicht so ganz nutzlos ist, sondern auch Ergebnisse hervorbringen kann, die sich praktisch mit Erfolg verwerten lassen.

Ich habe es mir, mit kurzen Worten gesagt, zur Aufgabe gemacht, zu untersuchen, wie die Kalkulation, also die gewöhnliche Selbstkostenberechnung, und der Gewinn, der durch diese Rechnung nachgewiesen wird, zusammenhängt mit dem in der Jahreserfolgsrechnung, also dem Gewinn- und Verlustkonto, ausgewiesenen Reingewinn eines Betriebes. Ich werde mich des weiteren vorwiegend der Begriffe bedienen, die die Wissenschaft für diese beiden Rechnungen eingeführt hat, nämlich Selbstkosten- und Erfolgsrechnung. Die Untersuchung des Verhältnisses dieser beiden Rechnungen zueinander wird, wie ich hoffe, der Wissenschaft neue Anregungen geben, während die Konsequenzen, die ich hieraus ziehe, hoffentlich auch manche praktische Resultate zeitigen werden.

Anregung zu weiterer Forschung, das muß beim heutigen Stande unserer Wissenschaft noch das Hauptziel sein; denn wir sind noch beim Aufbau, und Bausteine müssen noch von vielen Seiten herbeigetragen werden.

So ist denn der Wunsch, den ich dieser Schrift mit auf den Weg gebe, der, daß ihre Anregungen bei Wissenschaft und Praxis auf fruchtbaren Boden fallen mögen. Es würde mich freuen, wenn die Erfüllung dieses Wunsches mir dadurch bewiesen würde, daß die Theorie auf dieselben eingeht, indem sie kritisch dazu Stellung nimmt und die Praktiker, welche vielleicht Versuche mit den von mir vorgeschlagenen Methoden machen, sich einmal darüber vernehmen ließen, welche Erfolge sie damit gehabt haben, aber auch, welche Schwierigkeiten sich ihnen entgegenstellten und welche Vorschläge sie zu weiterer Verbesserung machen könnten.

Köln-Lindenthal, im Dezember 1921.

Der Verfasser.

Inhaltsverzeichnis.

Seite

Vorwort V
Inhaltsverzeichnis VII
Einleitung 1
I. Allgemeine Theorie der Erfolgs- und Selbstkostenrechnung 2
A. Gliederung und Grundbegriffe des Gesamtrechnungswesens . . . 2
1. Die kaufmännische Buchführung 2
a) Tauschmittel und Vermögensrechnung 3
b) Die Erfolgsrechnung 4
2. Die Betriebsbuchführung 5
a) Begriff und Wesen der Betriebsbuchführung 5
b) Die vier Hauptteile der Betriebsbuchführung 7
3. Die Statistik 10
B. Die besondere Stellung von Erfolgs- und Selbstkostenrechnung . 11
1. Die Zwecke der beiden Rechnungen 11
a) Die Zwecke der Erfolgsrechnung 11
b) Die Zwecke der Selbskostenrechnung 18
α) Allgemeine Zwecke 18
β) Spezielle Zwecke mit Rücksicht auf die Produktionsart . 22
2. Die allgemeinen Beziehungen zwischen Erfolgs- und Selbstkostenrechnung 24
a) Gemeinsames 24
b) Verschiedenheiten 26

II. Die gegenseitige Abhängigkeit von Erfolgs- und Selbstkostenrechnung 27
A. Die Fragestellung in theoretischer Hinsicht 27
1. Allgemeines über Kosten und Aufwand 27
2. Der doppelte Charakter der Fragestellung 32
3. Die vier Möglichkeiten des Rechnungsverhältnisses 38
a) Die formell und materiell dualistische Rechnung 38
b) Die formell dualistische, materiell monistische Rechnung . 39
c) Die formell und materiell monistische Rechnung 41
d) Die formell monistische, materiell dualistische Rechnung . 43
B. Die Fragestellung in praktischer Hinsicht 46
1. Die fünf Rechnungselemente 46
2. Die Bewertung der Rechnungselemente (materielle Behandlung) 50
a) Die Löhne und Gehälter 51
b) Das Material 55
c) Die Abschreibungen 65
α) Allgemeine Abschreibungsgrundsätze (Die Abschreibung als Rechnungselement) 65
β) Abweichungen in der Erfolgsrechnung (Die Abschreibung als Aufwand) 67
γ) Abweichungen in der Selbstkostenrechnung (Die Abschreibung als Kosten) 70
δ) Der Einfluß der Abschreibungen auf das Verhältnis von Selbstkosten- und Erfolgsrechnung 76

Seite

d) Die Zinsen 77
α) Allgemeines über Zinsen in industriellen Betrieben (Die Zinsen als Rechnungselement) 77
β) Die Zinsen in der Erfolgsrechnung (Zinsen als Aufwand) 80
γ) Die Zinsen in d. Selbstkostenrechnung (Zinsen als Kosten) 82
δ) Der Einfluß der Zinsen auf das Verhältnis von Selbstkosten- und Erfolgsrechnung 86
e) Die Mischelemente 88
3. Die Verarbeitung der Rechnungselemente (formelle Behandlung) 89
a) Die Grundformen der Verarbeitungsmethoden 89
α) Die Fragestellung 89
β) Divisions- oder Zuschlagskalkulation 91
γ) Gesamt- oder Abteilungskalkulation 91
δ) Durchschnitts- oder Proportionalkalkulation 94
b) Das Wesen der formell monistischen und der formell dualistischen Rechnung 100
α) Die Fragestellung 100
β) Das formelle Verhältnis unter dem Einfluß der Erfolgsrechnung 101
γ) Das formelle Verhältnis unter dem Einfluß der Selbstkostenrechnung 102

III. Die Vereinigung der formell monistischen mit der materiell dualistischen Rechnung durch d. Differenzmethode 111
A. Das Wesen der Differenzmethode 111
1. Theoretische Ableitung und Zweck der Differenzmethode . . 111
2. Die Technik der Differenzmethode 114
B. Die Anwendung der Differenzmethode für die einzelnen Rechnungselemente 116
1. Löhne und Gehälter 116
a) Das Wesen der Lohn- und Gehaltsdifferenz 116
b) Das Buchungsverfahren 117
2. Die Abschreibungen 118
a) Das Wesen der Abschreibungsdifferenz 118
b) Das Buchungsverfahren 120
3. Die Zinsen 122
a) Das Wesen der Zinsdifferenz 122
b) Das Buchungsverfahren 126
4. Das Material 129
a) Das Wesen der Materialdifferenz und Grundlagen der Konjunktur-Erfolgsrechnung 130
b) Das Buchungsverfahren 135

IV. Schlußbetrachtungen über die Regelung des Verhältnisses zwischen Selbstkosten- u. Erfolgsrechnung durch die Differenzmethode 136

Literaturverzeichnis 143

UNIV. OF CALIFORNIA

Einleitung.

Es ist die Aufgabe der speziellen Betriebswirtschaftslehre, den Bau und das Leben wirtschaftlicher Betriebe zu erforschen. Gemeinhin wird unterschieden: Warenhandelsbetriebs-, Bankbetriebs- und Fabrikbetriebslehre.

Vorliegende Arbeit ist speziell der Untersuchung der Fabrikbetriebe gewidmet. Wir können den industriellen Betrieb einem lebenden Organismus vergleichen, da er, wie dieser, fortwährend Stoffe und Kräfte aufnimmt, umformt und wieder abgibt[1]). Die Beobachtung dieses Prozesses ist in der industriellen Praxis von größter Wichtigkeit für das Gedeihen eines Unternehmens, und die Ergebnisse dieser Beobachtung können und müssen ständig den verschiedensten Zwecken nutzbar gemacht werden. Während aber Pflanzen und Menschen als natürliche Organismen von der Natur mit den notwendigen Organen zur ständigen Kontrolle und Beobachtung der inneren und äußeren Wirtschaftsvorgänge ausgerüstet sind, müssen solche bei den von Menschen geschaffenen Wirtschaftsorganismen auch mittels menschlicher Verstandestätigkeit ersonnen und geschaffen werden.

Die Gesamtheit jener Organe nennen wir das industrielle Rechnungswesen. Dessen Aufgabe ist es, ständig die Bewegungen innerhalb des Unternehmens zu beobachten, zu messen und zu vergleichen. Hierzu dienen die verschiedensten Methoden, unter denen die Selbstkosten- und die Erfolgsrechnung eine zentrale Stellung einnehmen.

Wir haben es uns zur Aufgabe gemacht, im folgenden das Verhältnis dieser beiden Organe zueinander zu untersuchen. Diese beiden sind aber nur Teilorgane eines höheren Organs, des Gesamtrechnungswesens. Um in voller Klarheit die besondere Stellung von Selbstkosten- und Erfolgsrechnung zu sehen, ist es daher zweckmäßig, sie allmählich aus dem Gesamtrechnungswesen entstehen zu lassen und gleichzeitig neben die anderen Organe desselben zu setzen.

Wenn uns so die Begriffe, mit denen wir zu tun haben, klar geworden sind, können wir in die eigentliche Untersuchung unseres

[1]) Vgl. Schmalenbach „Selbstkostenrechnung", Z. f. H. F. XIII, S. 274.

speziellen Problems eintreten. Diese ist anfangs eine rein theoretisch-abstrakte, und hat, vorausgesetzt, daß sie zu richtigen Resultaten gelangt, als solche ihren absoluten wissenschaftlichen Wert. Wir gehen aber weiter: Wir werden durch die allgemeine theoretische Betrachtung einen solchen Einblick in die praktischen Verhältnisse gewinnen, daß wir darangehen können, weiterhin praktisch zu gestalten und neue Wege aufzuweisen, die man bei der Schaffung guter und empfindlicher Organe zur Beobachtung der Vorgänge im Betriebsorganismus gehen kann.

I. Allgemeine Theorie der Selbstkosten- und Erfolgsrechnung.

A. Gliederung und Grundbegriffe des Gesamtrechnungswesens.

Eine Dreiteilung des Rechnungswesens, ähnlich wie ich sie vornehme, finden wir auch bereits bei anderen Autoren, so vor allem bei Calmes[1]) und Schmalenbach[2]). Die Einteilung von Calmes: kaufmännische Buchhaltung (einschließlich Inventur und Bilanz), Kalkulation oder Kostenberechnung und Statistik kommt der unseren praktisch sehr nahe, doch halte ich die Begriffsbildung, die ich im Anschluß an Schmalenbach gewählt habe, für günstiger, da man durch logische Unterteilung dieser Begriffe gleichzeitig den einzelnen speziellen Zweigen des Rechnungswesens näher kommt. Ich gliedere das gesamte Rechnungswesen in:

1. kaufmännische Buchführung,
2. Betriebsbuchführung,
3. Statistik.

1. Die kaufmännische Buchführung.

Calmes definiert:[3]) „Die (kaufmännische) Buchhaltung ist eine systematisch kombinierte Kapital- und Gewinnrechnung." Ich akzeptiere diese Definition und ziehe daraus nur die Konsequenz, wenn ich die kaufmännische Buchführung weiter unterteile in Tauschmittel- und Vermögensrechnung einerseits, Erfolgsrechnung andrerseits.

---

[1]) Calmes, „Fabrikbetrieb", Seite 114.
[2]) Schmalenbach, „Selbstkostenrechnung", Z. f. H. F. XIII, S. 260.
[3]) A. a. O. S. 114.

a) Tauschmittel und Vermögensrechnung.

Hierunter fasse ich diejenigen Teile und Konten der kaufmännischen Buchführung zusammen, die zur Feststellung und Kontrolle der Bestände an den verschiedenen möglichen Formen des Betriebskapitals dienen, wozu jedoch zu bemerken ist, daß ein Teil des Betriebskapitals, nämlich das umlaufende Kapital, das in der Produktion fortwährenden Wandlungen unterliegt, noch einer besonderen Erfassung in der Betriebsbuchführung bedarf. Wir haben es mit dem Teil der Buchhaltung zu tun, den Calmes in seiner Definition mit dem Worte Kapitalrechnung meint oder den Schmalenbach wie folgt definiert: „Die kaufmännische Buchführung kontrolliert das Schuldenwesen. Mit der Handhabung des Schuldenwesens ist die Verwaltung der Tauschmittel verknüpft."

Um es konkret auszudrücken: wir haben es hier zu tun mit der Buchhaltung über einerseits Geld, Forderungen, Vorräte, Maschinen, Gebäude, Effekten usw., andererseits Geschäfts- oder Grundkapital, Reserven, Schulden. Es sind alle diejenigen Konten, die man gemeinhin als Bestandskonten bezeichnet. Die Bestandskonten sind die Konten, die am Ende der Rechnungsperiode mit der Bilanz verrechnen. Die Bilanz können wir bezeichnen als ein Verzeichnis über den jeweiligen Stand der Vermögenswerte eines Unternehmens. Diese Definition gewinnt im Zusammenhang mit der jüngst erschienenen Schrift von Schmidt[1]) erneutes Interesse und läßt sich auf die von ihm geschaffene organische Bilanz ohne weiteres anwenden. Ich glaube, daß diese Definition auch der „Dynamischen Bilanzlehre"[2]) nicht widerspricht. Vielleicht müßte man unter Berücksichtigung derselben hinzufügen: soweit es zur Errechnung des „richtigen" Gewinns (i. S. Dynamischer Bilanzlehre) erforderlich ist. Eines möchte ich aber betonen: Es steckt in der Bilanz unter allen Umständen ein stark statisches Moment. Man mag diese Statik als das Ergebnis und unter dem Gesichtspunkt der Dynamik ansehen, man mag die einzelnen Größen dieser Statik mit dynamischen Instrumenten messen, so bleibt es doch für den Augenblick des Abschlusses Statik. Aus diesem Grunde sage ich: Es ist die eine Aufgabe der kaufmännischen Buchführung durch beständige Kontrolle und Aufzeichnung des Standes und der Bewegung der Vermögensteile, oder wie Schmalenbach sagen würde, von Einnahme und Ausgabe, Aufwand und Leistung, die Möglichkeit zu geben,

[1]) „Die organische Bilanz im Rahmen der Wirtschaft."

[2]) Schmalenbach, Grundlagen dynamischer Bilanzlehre, Z. f. H. F. XIII, Seite 1—60, 65—101.

jederzeit mittels der Bilanz einen Querschnitt durch das Unternehmen zu legen. Mittels dieses Querschnittes können wir jeweils die Statik des Betriebes messen.

b) Die Erfolgsrechnung.

Die zweite Aufgabe der kaufmännischen Buchführung ist die Erfolgsrechnung. Diese sehe ich als den Maßstab für die Dynamik des Betriebes an. Sie entspricht dem, was Calmes in seiner Definition als Gewinnrechnung bezeichnet. Wir sagen Erfolgsrechnung, weil Erfolg der umfassendere Begriff ist. Der Erfolg kann positiver oder negativer Natur sein, kann also Gewinn oder Verlust bedeuten. Deswegen werden wir im folgenden ganz allgemein Erfolg als neutralen Begriff für Gewinn oder Verlust gebrauchen, wie es auch Lehmann in seiner „Theorie der industriellen Kalkulation“ [1]) vorschlägt.

Im Gegensatz zu Schmalenbach rechne ich die Erfolgsrechnung zur kaufmännischen und nicht zur Betriebsbuchführung.[2]) Ich stimme mit ihm überein, daß es [3]) Aufgabe der Erfolgsrechnung ist, den Betriebsgang in seinem letzten Resultate innerhalb angenommener Perioden zu erfassen, möchte aber dennoch die Erfolgsrechnung, zum mindesten die langfristige, in die kaufmännische Buchführung eingliedern. Tatsächlich bestehen hierfür, wie auch Schmalenbach zugibt, wichtige Gründe. Er sagt: „Nach ihrem Inhalt würde die Jahreserfolgs- oder Bilanzrechnung vornehmlich der Betriebsrechnung angehören. Aber dieser Teil des Rechnungswesens, dem beim Vorhandensein doppelter Buchführung gewöhnlich das Hauptbuch gewidmet ist, ist regelmäßig ein Bestandteil der kaufmännischen Buchführung. Das ist verständlich. An äußerer Ordnung und Sauberkeit ist die kaufmännische Buchführung der Betriebsbuchführung überlegen, dahinein paßt die Jahreserfolgs- und Bilanzrechnung besser als in die formlose Betriebsbuchführung, sie ist ihr außerdem durch die Schuldverhältnisse auch innerlich verbunden.“ Daß die Erfolgsrechnung in der Praxis allgemein örtlich mit der kaufmännischen Buchführung verknüpft ist, brauchte zwar noch kein Grund dafür zu sein, sie auch logisch hier einzuordnen. Tatsächlich scheint mir aber auch der innere Zusammenhang der Erfolgsrechnung mit der Tauschmittel- und Vermögensrechnung ein so enger zu sein, daß sie erst mit dieser zusammen „die Gesamtheit der kaufmännischen Buchführung“ ausmacht.

---

[1]) Z. f. H. F. XIV/Seite 206.
[2]) Z. f. H. F. XIII/Seite 261—62.
[3]) A. a. O. Seite 263.

Die Erfolgsrechnung umfaßt alle diejenigen Konten der Buchführung, deren Saldo einen Erfolg darstellt, das sind alle Konten, die mit der Gewinn- und Verlust-Rechnung abschließen. Daß Gewinn- und Verlust-Konto stellt den Auszug aus der gesamten Erfolgsrechnung dar. Aus ihm ist erst die eigentliche Wirkung der Dynamik des Unternehmens zu sehen. Wir haben es in der Hand, durch entsprechende Einrichtung der Erfolgsrechnung die dynamischen Kräfte in dem Unternehmen mit mehr oder weniger Klarheit zur Darstellung zu bringen, immer aber bietet uns das Gewinn- und Verlust-Konto ein Bild davon, welche Tendenz die Dynamik des Betriebes in der betreffenden Periode gehabt hat. Die Erfolgsrechnung liefert kein Zustandsbild von dem jeweiligen Stand der Unternehmung, sondern ein Vergangenheitsbild von der gewesenen Bewegung in dem Unternehmen. Nur die Bewegung verzeichnen wir aber in der Erfolgsrechnung, die keine bloße Bestandsverschiebung bedeutet, sondern die einen positiven oder negativen Einfluß auf den Erfolg des Unternehmens hat. Das sind, um in der Terminologie der dynamischen Bilanzlehre zu sprechen, alle die Bewegungen, die in der vergangenen Periode Aufwand oder Leistung (Ertrag) waren.

Während wir also die Tauschmittel- und Vermögensrechnung als das Mittel zur Messung der Statik des Betriebes bezeichneten, können wir die Erfolgsrechnung als das Mittel zur Messung der Dynamik des Betriebes ansehen. Statik und Dynamik zusammen ergeben sich aus dem systematischen Aufbau der kaufmännischen Buchführung, am besten bei der doppelten Buchhaltung in der Bilanz und dem Gewinn- und Verlust-Konto.

Der Vollständigkeit halber müssen wir erwähnen, daß die Erfolgsrechnung eine langfristige oder eine kurzfristige sein kann. Die langfristige Erfolgsrechnung ist die gesetzlich vorgeschriebene Rechnung, die normalerweise in Abständen von einem Jahr in jedem Unternehmen vorgenommen wird. Daneben haben viele Unternehmen zur internen Kontrolle und zur besseren Verfolgung der Dynamik ihres Betriebes noch eine kurzfristige Erfolgsrechnung, die meist monatlich vorgenommen wird. Letztere interessiert uns in den vorliegenden Ausführungen weniger. Wenn nichts anderes gesagt ist, denken wir im folgenden immer an die langfristige Erfolgsrechnung.

2. Die Betriebsbuchführung.

a) Begriff und Wesen der Betriebsbuchführung.

Mit Betriebsbuchführung bezeichne ich denjenigen Teil des Rechnungswesens eines industriellen Unternehmens, der die inter-

nen Wirtschaftsvorgänge des Betriebes im engeren Sinne zu verfolgen hat. Mit Betrieb ist der technische Fabrikbetrieb gemeint. Der Begriff kommt dem von Lehmann[1]) gebrauchten Worte „Betriebsrechnung" sehr nahe.

Das Verhältnis der Betriebsbuchführung zur kaufmännischen Buchführung kann sich verschieden gestalten. Manche Unternehmungen haben eine vollständige Trennung von beiden durchgeführt, bei anderen ist äußerlich überhaupt kein Unterschied zwischen den beiden Rechnungsführungen zu bemerken. Calmes[2]) stellt der Betriebsbuchführung die Hauptbuchhaltung gegenüber, meint aber mit Hauptbuchhaltung das, was wir als kaufmännische Buchhaltung bezeichnet haben. Er unterscheidet dann folgende drei Möglichkeiten des Zusammenhangs zwischen diesen beiden Teilen des Rechnungswesens.

1. Es besteht nur eine Hauptbuchhaltung, in deren Kontensystem die Konten des Betriebes eingegliedert sind.

In diesem Falle ist äußerlich eine Trennung der beiden Rechnungsführungen nicht vorgenommen. Die Konten befinden sich durcheinander in denselben Büchern und werden von denselben Personen geführt. Das hindert uns aber nicht daran, auch hier theoretisch die Trennung vorzunehmen, da sich in demselben Rechnungssystem Konten befinden, die lediglich interne Betriebsvorgänge des Fabrikationsprozesses aufzunehmen haben und solche, die die kaufmännischen und finanziellen Wertwandlungen verfolgen.

2. Es besteht in ihrem System getrennte Haupt- und Betriebsbuchhaltung. Letztere hat aber mehr den Charakter einer Hilfsbuchführung, die die Angaben der Hauptbuchhaltung detailliert, ohne selbst ein eigenes geschlossenes Kontensystem zu besitzen. Eine solche Organisation hat beispielsweise die von Calmes geschilderte Eisenhütte[3]).

3. Es besteht getrennte Haupt- und Betriebsbuchhaltung, die jede ein eigenes geschlossenes Kontensystem besitzen und durch ein gemeinsames Gegenkonto verbunden werden, wie etwa die Buchführung des Lieferanten mit der seines Kunden zusammenhängt. Das charakteristische Beispiel hierfür ist die Organisation der

---

[1]) Zur Theorie der industriellen Kalkulation, Z. f. H. F. XIV, Seite 194.
[2]) Buchhaltung und Selbstkostenrechnung einer Eisenhütte, Z. f. H. F. III, Seite 127.
[3]) A. a. O. Seite 121.

Ludwig Loewe & Co. A.-G. in Berlin, die in der Darstellung von Lilienthal[1]) eingehend geschildert ist.

b) Die vier Hauptteile der Betriebsbuchführung.

Die Betriebsbuchführung hat die Stoff- und Wertumwandlungen innerhalb des Fabrikationsbetriebes und das Ergebnis derselben festzustellen. Betrachten wir das Ergebnis der Umwandlungsprozesse im Fabrikbetriebe, das Fertigprodukt, so können wir fragen: Welche Werte sind in diesem Produkte aufgegangen? Diese Frage stellt die Selbstkostenrechnung, die das letzte und wichtigste Ziel der Betriebsbuchführung ist. Die primitivste Form der Betriebsbuchführung geschieht lediglich zum Zwecke der Selbstkostenrechnung. Diese ist aber selbständig nicht in der Lage, die Frage nach den im Fertigprodukt aufgegangenen Werten zu beantworten. Vielmehr beansprucht jede dieser Wertkategorien eine Rechnung für sich. Es ist:

1. Die Lohnrechnung.
2. Die Materialrechnung.
3. Die Unkostenrechnung.

Als deren Ergebnis entsteht

4. Die Selbstkostenrechnung.

Ohne auf diese einzelnen Rechnungsführungen hier näher einzugehen, ist dazu kurz folgendes zu bemerken:

Es ist die Aufgabe der Lohnrechnung, sämtliche in dem Fabrikbetriebe aufgewendeten Löhne fortlaufend zu registrieren, nach gewissen Gesichtspunkten zu gliedern und festzustellen, in welcher Höhe die Löhne auf das einzelne Fertigprodukt verteilt werden müssen. Hierbei ergibt sich, daß in gewissen Arten von Fabriken ein Teil der gesamten Lohnkosten unmittelbar mit dem betreffenden Fertigprodukt verrechnet werden kann, das sind die sogenannten produktiven Löhne, ein anderer Teil läßt sich nur mittels eines mehr oder weniger willkürlichen Verteilungsmaßstabes (der Zuschlagsgrundlage) auf das einzelne Produkt verrechnen, das sind die unproduktiven Löhne. Diese werden zur weiteren Verarbeitung an die Unkostenrechnung abgegeben. Die Lohnrechnung als solche hat keine sehr ausgedehnte wissenschaftliche Bearbeitung gefunden, da die von ihr ausgehenden Fragen mehr praktischer als theoretischer Natur sind. Das Material als zweiter in das Produkt übergehende Wertfaktor beansprucht eine Rechnung für sich. Die Materialrechnung, die zum

[1]) Lilienthal, Fabrikorganisation, Fabrikbuchführung und Selbstkostenrechnung der Firma Ludwig Löwe & Co., A.-G.

Teil Bestandsrechnung ist, ist oft der Bestandsrechnung der kaufmännischen Buchführung nahe verwandt. Aufgabe der Materialrechnung ist die Überwachung der Materialbewegungen. Mit Rücksicht auf die Selbstkostenrechnung muß festgestellt werden, welche Materialwerte in das Produkt übergegangen sind. Das gesamte in einem Fabrikbetriebe aufgewandte Material können wir in der Einzelfabrikation ähnlich wie die Löhne in produktives und unproduktives Material teilen, je nachdem die Materialwerte direkt oder indirekt mit dem Fertigprodukt verrechnet werden.

In dem allgemeinen Sprachgebrauch sieht man als 3. Gruppe der mit dem Fertigprodukt zu verrechnenden Werte die Unkosten an. Auf die Richtigkeit dieser Anschauung werden wir weiter unten[1]) noch zu sprechen kommen. Hier wollen wir die Anschauung akzeptieren, daß alle diejenigen Kosten, die sich nicht direkt mit dem Fertigprodukt verrechnen lassen, sondern die durch indirekte Rechnung aufgeteilt werden, als Unkosten oder als unproduktive Kosten zu bezeichnen sind. Die Unkostenrechnung umfaßt dann die Feststellung, Aufschreibung und Verteilung aller derjenigen Werte, die außer produktiven Löhnen und produktiven Materialien in den Wert des Produktes übergehen. Die Unkostenrechnung ist wissenschaftlicher Bearbeitung in großem Maßstabe zugänglich. Ihre Probleme lassen sich durch praktische Anschauung allein überhaupt nicht lösen, sondern bedürfen theoretischer Betrachtung zwecks Aufdeckung der Kausalzusammenhänge, mittels deren Erkenntnis erst praktische Entscheidungen getroffen werden können. Die meisten Schriften über Selbstkostenrechnung betreffen in erster Linie die Unkostenrechnung.

Das Ergebnis von Lohn-, Material- und Unkostenrechnung schlägt sich in der Selbstkostenrechnung nieder. Oft wird nur von einer Selbstkostenrechnung gesprochen, so daß Lohn-, Material- und Unkostenrechnung als Teile derselben gedacht werden.

So geht z. B. Calmes[2]) vor, wenn er an die zweite Stelle des Gesamtrechnungswesens „die Kalkulation oder Kostenberechnung" setzt, gleichwertig neben Buchhaltung und Statistik. Das halte ich für unrichtig, denn wenn vielleicht auch die Selbstkostenrechnung der wichtigste Teil der Betriebsbuchführung ist, so liefern doch auch die drei anderen Rechnungen Resultate, die ihren Wert in sich haben und neben den zusammengefaßten Resultaten der Selbstkostenrechnung selbstständige Verwendung in der kaufmännischen Buchführung und Statistik finden.

[1]) Vergleiche Abschnitt II B. 1. Die fünf Rechnungselemente. S. 46 ff.
[2]) Fabrikbetrieb Seite 115.

In der vorliegenden Arbeit, die sich innerhalb des Rahmens der Betriebsbuchführung vorwiegend für die Selbstkostenrechnung interessiert, werden wir oft auf die drei anderen Rechnungen zurückgreifen müssen, weil diese die Elemente für die Selbstkostenrechnung liefern. Wenn wir in dieser Hinsicht Löhne, Material und Unkosten auch unmittelbar als Teile der Selbstkostenrechnung behandeln werden, so ist m. E. doch bei einer systematischen Gliederung des Rechnungswesens, wie sie in diesem Abschnitt versucht wird, des logischen Aufbaus wegen die von mir angewandte Begriffsbildung notwendig.

Die vollständige Selbstkostenrechnung geht über die Zusammenstellung der von der übrigen Betriebsbuchführung gelieferten Kostenwerte hinaus, indem sie diesen den Ertrag des Produktes gegenüberstellt. Vielleicht ist es angebracht, für diese Selbstkostenrechnung im weiteren Sinne sich des Begriffes Kalkulation zu bedienen. Wir können dann die Definition von Calmes akzeptieren, der sagt[1]): „Die Kalkulation umfaßt die Berechnung über den Aufwand (Kosten)[2]) und das Ergebnis (Ertrag) eines wirtschaftlichen Vorganges."

Dem allgemeinen Sprachgebrauch folgend, werde ich in dieser Arbeit auf die Begriffstrennung von Kalkulation und Selbstkostenrechnung verzichten und letzteren Begriff auch in seinem weiteren Sinne anwenden.

Eine Vierteilung der Betriebsbuchführung nimmt auch Schmalenbach in seiner „Selbstkostenrechnung"[3]) vor, er kommt aber zu einem anderen Resultate als ich. Er zählt auf: 1. Lohnrechnung, 2. Materialrechnung, 3. Selbstkostenrechnung, 4. Erfolgsrechnung.

Eine Abweichung besteht in doppelter Hinsicht. Er zählt die Erfolgsrechnung zur Betriebsbuchführung, während ich sie in der kaufmännischen Buchführung eingereiht habe. Die Gründe hierfür wurden bereits auf Seite 4 auseinandergesetzt.

Der zweite Unterschied besteht in dem Fehlen der Unkostenrechnung bei Schmalenbach. Er will die Zusammenstellung, Gliederung und Verteilung der „Unkosten" offenbar in die Selbstkostenberechnung einbeziehen. Ich glaube, mit demselben Recht, mit dem man der Lohn- und Materialverrechnung eine besondere Rechnung einräumt, kann man dies auch für die Verrechnung der Unkosten

[1]) „Die Fabrikbuchhaltung" Seite 112.

[2]) Mit Schmalenbach unterscheide ich zwischen Aufwand und Kosten und würde deswegen in obiger Definition statt Aufwand nur Kosten setzen. Vergl. Abschnitt II A. 1. Allgemeines über Kosten und Aufwand. S. 27.

[3]) Z. f. H. F. XI/S. 262.

verlangen. Diese Einteilung entspricht nicht nur einer theoretischen Gliederung, sondern auch der praktischen Organisation mancher Betriebe, die ein getrenntes Lohnbureau, Materialverwaltung mit Verrechnung und eine Unkostenabteilung[1]) neben der Kalkulationsabteilung besitzen.

3. Die Statistik.

Der dritte Hauptteil des Gesamtrechnungswesens eines industriellen Betriebes ist die Statistik. Bei dieser Anschauung denken wir, wie auch bei unseren vorherigen Betrachtungen, weniger daran, inwieweit in der Praxis die eine oder andere der drei Hauptrechnungen, in diesem Falle die Statistik, als selbständige Abteilung vorkommt. Das ist zum Teil eine organisationstechnische Frage. Es kommt uns darauf an, zu erkennen, daß das Rechnungswesen vorwiegend nach drei Hauptgesichtspunkten orientiert ist. In diesem Sinne können und müssen wir die Statistik als einen dritten wichtigen Zweig des Rechnungswesens ansehen. Es ist wichtig, dies festzustellen, weil in der Literatur oft geleugnet worden ist, daß es neben Buchhaltung und Kalkulation noch eine besondere Statistik im Fabrikbetriebe gebe[2]).

Definieren wir mit Calmes[3]) „die privatwirtschaftliche Statistik in ihrer Anwendung auf die Erwerbswirtschaft[4]) als die fortlaufenden Aufzeichnungen über die wirtschaftlichen Vorgänge und Ergebnisse eines Unternehmens zwecks Gruppierung und Vergleichung der gewonnenen Zahlen mit gleichartigen und fremdartigen Zahlen zur Aufdeckung von Zusammenhängen, Ursachen und Wirkungen im Interesse der Führung dieses Unternehmens", so unterliegt es keinem Zweifel, daß die hierdurch umrissenen Aufgabenkreise ein eigenes Zweckgebiet innerhalb des Rechnungswesens ausmachen. Ihr Ziel ist die Kontrolle und Beaufsichtigung des gesamten Betriebes in seinen einzelnen Funktionen. Die Statistik hat Aufgaben zu erfüllen, die in den von uns gezogenen Rahmen der kaufmännischen und Betriebsbuchführung nicht hineinpassen, da diese zwar zum

[1]) Vergl. Peiser, Betriebsrechnung in Maschinenbauanstalten. Es ist dringend notwendig, die Unkosten von einer besonderen Abteilung aus bearbeiten zu lassen, deren Pflicht die Überwachung und Gliederung aller Ausgaben ist, die unter diesen vielgestaltigen Begriff fallen. Es empfiehlt sich, die Unkostenabteilung möglichst als selbständige Abteilung einzurichten.

[2]) Vergl. Calmes, „Statistik", Seite 23. Daselbst auch weitere Literatur zu dieser Frage.

[3]) A. a. O. Seite 16.

[4]) Auf die „Erwerbswirtschaft" kommt es m. E. weniger an. Es würde besser heißen „ein Wirtschaftsunternehmen".

Teil dasselbe Ziel haben, aber nicht ihr ganzes System auf dieses Ziel einstellen können. Sie wird zwar praktisch nur selten selbständig dastehen. Sie ist ihrer Natur nach darauf angewiesen, im engsten Zusammenhang mit dem übrigen Rechnungswesen zu arbeiten und wird oft unmittelbar mit kaufmännischer oder Betriebsbuchführung verbunden sein. Immer aber hat sie ihre selbständigen Ziele, die über die nächsten Ziele der beiden anderen Rechnungsführungen hinausgehen und hat damit Anspruch auf Zuweisung eines besonderen Platzes in unserem System des gesamten Rechnungswesens.

Wenn wir auch in der vorliegenden Arbeit nach der Natur der uns gestellten Aufgabe nicht näher auf die Statistik einzugehen brauchen, so ist sie doch theoretischer Behandlung fähig und verdiente von der Wissenschaft mehr beachtet zu werden, als es bis heute geschehen ist.

B. Die besondere Stellung von Erfolgs- und Selbstkostenrechnung.

In den bisherigen Ausführungen haben wir gesehen, welche Stellung die beiden Rechnungen, deren Verhältnis zueinander wir untersuchen wollen, Erfolgs- und Selbstkostenrechnung, innerhalb des Rechnungswesens des industriellen Betriebes einnehmen. Vielleicht ist dabei schon folgendes klar geworden: Wie wir die Erfolgsrechnung als das wesentlichste Ziel der kaufmännischen Buchführung ansehen, so erscheint uns die Selbstkostenrechnung als das wichtigste Ziel der Betriebsbuchführung. Wir gehen nun einen Schritt weiter, indem wir diese beiden wichtigsten Rechnungssysteme aus dem Rahmen des Gesamtrechnungswesens heraustreten lassen, und uns in diesem Abschnitt die Aufgabe stellen, die besondere Stellung von Erfolgs- und Selbstkostenrechnung weiter zu klären, indem wir zunächst die Zwecke der beiden Rechnungen und dann ihre allgemeinen gegenseitigen Beziehungen beleuchten.

1. Die Zwecke der beiden Rechnungen.

a) Die Zwecke der Erfolgsrechnung.

Der Zweck, den die Erfolgsrechnung als solche einnimmt, ist klar. Sie soll in gewissen Zeitperioden den Erfolg des Unternehmens feststellen. Da der privatwirtschaftliche Zweck jedes Unternehmens Erzielung eines möglichst hohen positiven Erfolges (Gewinn) ist, könnte man die Berechnung dieses Erfolges als Selbstzweck ansehen.

Die Frage stellt sich aber in Wirklichkeit etwas komplizierter dar. Die Erfolgsrechnung, i. S. des Gewinn- und Verlust-Kontos der Maßstab der Dynamik des Betriebes, bildet mit der Bilanz, dem Maßstab der Statik des Betriebes, zusammen als Abschluß der kaufmännischen Buchführung ein organisches Ganzes. Wir tun deshalb gut, mit der Frage nach dem Zweck der Erfolgsrechnung die Frage nach dem Zwecke der Tauschmittel- und Vermögensrechnung zu verbinden.

Wir kommen damit auf ein Problem, das heute für die Theorie des Rechnungswesens von größter Bedeutung ist und voraussichtlich in den nächsten Jahren die betriebswirtschafts-wissenschaftlichen Geister noch manchesmal erhitzen wird. Die Frage lautet: Ist der Endzweck des kaufmännischen Bücherabschlusses, d. h. der Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung in ihrer Gesamtheit statischer oder dynamischer Natur oder ist eine Vereinigung der beiden Gesichtspunkte, wie sie neuerdings von Schmidt[1]) versucht wird, richtig und praktisch durchzuführen?

Die Frage ist nicht nur von großem theoretischem Interesse, sondern auch praktisch von großer Bedeutung, denn je nachdem, welchen der beiden Gesichtspunkte man in den Vordergrund stellt, wird man bei der praktischen Gestaltung von Bilanz- und Gewinn- und Verlustrechnung verschieden verfahren müssen. Die statische Antwort auf die gestellte Frage lautet: Hauptzweck des kaufmännischen Bücherabschlusses ist die Feststellung des Vermögensstandes des Unternehmens. Dies geschieht durch die Bilanz, die durch ihre Gegenüberstellung von Aktiven und Passiven ein genaues Bild des Vermögensstandes gibt und damit zum Mittelpunkt des gesamten kaufmännischen Rechnungswesens wird. Die dynamische Antwort lautet: Hauptzweck des Bücherabschlusses ist die Feststellung der durch die Wirtschaftstätigkeit des Unternehmens hervorgerufenen Vermögensveränderung. Dies geschieht durch das Gewinn- und Verlustkonto, denn diese Vermögensveränderung ist nichts anders als der Erfolg des Unternehmens. Somit ist die Gewinn- und Verlustrechnung der Mittelpunkt des kaufmännischen Rechnungswesens.

Man kann diese beiden Standpunkte zusammenfassen in der Gegenüberstellung von „Statischer Bilanzlehre" und „Dynamischer Bilanzlehre". Die Begriffe sind von Schmalenbach geschaffen, der in seinen „Grundlagen dynamischer Bilanzlehre" das erste Mal die Möglichkeit einer anderen als der bis dahin fast überall als selbstverständlich angesehenen statischen Bilanzlehre wissenschaftlich dar-

[1]) „Die organische Bilanz im Rahmen der Wirtschaft."

stellt und diese Anschauung mit großer Energie verficht. Eine Synthese der beiden Anschauungen versucht Schmidt durch die Schaffung seiner organischen Bilanz, die die richtige Feststellung sowohl der Statik wie der Dynamik miteinander verbindet.

Ich werde versuchen möglichst kurz die wichtigsten Gesichtspunkte der drei Theorien darzustellen, um dann selbst zu einem Urteil zu kommen.

Eine zusammenhängende Darstellung dessen, was wir statische Bilanzlehre nennen, gibt es nicht. Das ist verständlich, da denjenigen, die die statische Bilanzanschauung vertraten, das zum ersten Male zum Bewußtsein kam, als Schmalenbach derselben die dynamische Bilanzlehre gegenüberstellte.

Fast die gesamte ältere Literatur, die beim Fehlen einer wissenschaftlichen Privatwirtschaftslehre meist juristisch orientiert war, vertrat den Standpunkt statischer Bilanz. Hiernach geschieht der Abschluß der kaufmännischen Rechnungsbücher durch die Bilanz zum Zwecke der Feststellung des Vermögensstandes. Die Bilanz stellt „Aktiva und Passiva" oder „Vermögen und Schulden" einander gegenüber. Hierdurch soll der Unternehmer den notwendigen Einblick in den wirtschaftlichen Stand seines Unternehmens gewinnen. Aus der Differenz zwischen Aktiven und Passiven ergibt sich der Erfolg des Unternehmens in der betreffenden Rechnungsperiode; denn da am Anfang der Periode sich Aktiva und Passiva ausglichen, bedeutet ein Überschuß der Aktiva am Ende der Periode eine Zunahme des „Reinvermögens", einen positiven Erfolg, ein Überschuß der Passiva eine Verminderung des Reinvermögens, einen negativen Erfolg. So ergibt die Bilanz gleichzeitig eine Erfolgsrechnung, die aber sozusagen nur als ein Nebenprodukt der Bestandsrechnung abfällt. Da die Feststellung der Vermögensbestände sowie ihre Gliederung und Wertfeststellung als das Entscheidende gilt, sind die errechneten Erfolge unter Umständen von einer Wertveränderung der Aktiven abhängig, also von Momenten, die mit dem Betrieb als solchem nichts zu tun haben. Daß sich hieraus wichtige Folgen für die praktische Gestaltung der Erfolgsrechnung ergeben können, leuchtet ohne weiteres ein. Beispielsweise wird der Statiker eine andere Abschreibungspolitik lehren als der Dynamiker. (Vergl. S. 65 ff.)

Die Grundlage für die dynamische Betrachtung der Bilanz, oder vielleicht besser des kaufmännischen Bücherabschlusses, hat Schmalenbach in seinen „Grundlagen dynamischer Bilanzlehre" gelegt[1]).

[1]) Zuerst in der Z. f. H. F., Bd. XIII, Seite 1—60, 65—101 erschienen. Später als Sonderabdruck bei G. A. Gloeckner, Leipzig 1919.

Vor ihm hat Simon[1]) bereits dynamische Gesichtspunkte in die Betrachtung der Bilanz hineingebracht, während sich Leitner[2]) offen als Dynamiker bekennt, ohne sich in das Problem weiter zu vertiefen. Er sagt[3]): „Wir sind der Meinung, daß der Nachweis des Reingewinns in der Vermögensbilanz einer den Betrieb unverändert fortsetzenden Unternehmung das Hauptziel dieser Bilanz ist, obgleich wir uns dadurch mit der herrschenden Lehrmeinung in Widerspruch setzen. . . . Die Vermögensbilanz ist Mittel zum Zweck der Erfolgsberechnung."

Diese Anschauung macht in der Tat das Wesen der dynamischen Bilanzlehre aus. Die Begründung dieser Anschauung ist etwa die folgende: Das Ziel der Unternehmung ist die Gewinnerzielung. Der Gewinn ist die Folge des rationellen Wirtschaftens, „der Wirtschaftlichkeit". Die Wirtschaftlichkeit besteht in der Erzielung eines Überschusses an Leistung gegenüber dem Aufwand und bildet ein Grundprinzip für das Bestehen jeder Wirtschaft. Der Überschuß der Leistung gegenüber dem Aufwand ist aber das, was wir Gewinn nennen. Somit äußert sich in dem Gewinn unmittelbar der Grad der Wirtschaftlichkeit des Unternehmens. Da der Gewinn eine meßbare Größe ist, leichter meßbar als die Wirtschaftlichkeit an sich, kann man den Gewinn, die Folge, auch als Maß der Wirtschaftlichkeit benutzen. Es ist etwa so, wie wir die Bewegung des Quecksilbers im Thermometer, eine Folge der Temperaturveränderung, als Maß der Temperatur benutzen.

Das was dem Unternehmer ständig vor Augen geführt werden muß, ist nicht, wie die Statiker behaupten, der Stand der Wirtschaft des Unternehmens, sondern die Wirtschaftlichkeit desselben, an Hand des erzielten Gewinnes[4]). Da der Gewinn als Maßstab der Wirtschaftlichkeit dienen soll, interessiert nur der Gewinn, der als Folge des Wirtschaftens eintritt, d. h. der Gewinn als Differenz von Aufwand und Leistung als Ergebnis der positiven und negativen Kräftebewegung innerhalb des Unternehmens[5]).

Die Erfolgsrechnung tritt damit in den Mittelpunkt des kaufmännischen Rechnungswesens. Erfolgsrechnung zwecks Messung der Wirtschaftlichkeit des Unternehmens wird das Ziel, dem sich die

---

[1]) Simon, „Die Bilanzen der Aktiengesellschaften".

[2]) Leitner, Die Selbstkostenberechnung industrieller Betriebe.

[3]) A. a. O. Seite 256.

[4]) Indem wir von „Gewinn" sprechen, denken wir nur an den Normalfall des positiven Erfolges, denn nur in diesem Falle kann auf die Dauer von Wirtschaftlichkeit überhaupt die Rede sein.

[5]) Vergl. Schmalenbach, Z. f. H. F. XIII, Seite 3.

gesamte Rechnungsführung anzupassen hat. Der Erfolg wird nachgewiesen im Gewinn- und Verlustkonto als Differenz zwischen Aufwand und Leistung innerhalb der letzten Periode. Die Bilanz ist nur ein Hilfsmittel in dieser Rechnung. Sie ist notwendig, weil Aufwand und Leistung zeitlich nicht immer mit der entsprechenden Ausgabe bzw. Einnahme[1]) zusammen fallen. Die Bilanz nimmt die Zusammenstellung solcher zeitlichen Differenzen zwischen Aufwand und Ausgabe einerseits, Leistung und Einnahme anderseits und als Sonderfall zwischen Einnahme und Ausgabe, sofern sie nicht Leistung oder Aufwand waren oder werden, vor. Die Aktivseite nimmt dann solche Ausgaben oder Leistungen auf, die erst später Aufwand oder Einnahme werden, die Passivseite solchen Aufwand oder Einnahme, die erst später Ausgabe oder Leistung werden.

Die Posten auf der Aktivseite stellen, wenn wir das Wort Leistung im weitesten Sinne gebrauchen, „Vorleistungen des Betriebes" dar. „Die Passiva stellen Nachleistungen der Unternehmung dar[2])."

Näher kann hier auf die Einzelheiten nicht eingegangen werden, sondern es muß auf die Darstellung Schmalenbachs selbst verwiesen werden. Eines dürfte aber klar geworden sein: Die Dynamik äußert sich hiernach nicht nur in der Erfolgsrechnung in unserem engeren Sinne, sondern auch die Bilanz stellt im Grunde genommen einen Spiegel dynamischer Vorgänge dar, nämlich solcher dynamischer Vorgänge, die bis zum Abschluß dieser Periode noch nicht zu einem definitiven wirtschaftlichen Erfolge geführt haben.

Nachdem vor einiger Zeit Nicklisch[3]) Schmalenbachs Theorie scharf angegriffen hat, ohne aber etwas wissenschaftlich annähernd gleichwertiges an deren Stelle zu setzen, hat Schmidt in seiner organischen Bilanz unter Annahme einiger grundlegender Ideen Schmalenbachs eine eigene Theorie aufgestellt, welche die Synthese zwischen Statik und Dynamik herzustellen sucht, was ihr in weitgehendem Maße gelingt.

Das Problem war dies: Ist es möglich, den dynamischen Betriebserfolg als Maßstab der Wirtschaftlichkeit richtig festzustellen, ohne daß dadurch die Statik, die Feststellung des richtigen Vermögensstandes vernachlässigt wird? Schmidt beantwortet die Frage, indem er sagt, es ist nicht nur möglich, Statik und Dynamik miteinander zu verbinden, sondern um den richtigen Betriebserfolg zu

[1]) A. a. O. Seite 14ff.
[2]) Schmalenbach, a. a. O., Z. f. H. F. XIII, S. 24.
[3]) Nicklisch, „Dynamik", Z. f. H. u. H. XIII, Heft 11.

errechnen, ist die richtige Vermögensrechnung geradezu Vorbedingung. Wenn es auch auf den ersten Blick etwas paradox klingen mag, so gelingt ihm doch gerade die Verbindung beider durch deren Trennung[1]). Mit anderen Worten, es wird im Gewinn- und Verlustkonto nur das als Gewinn (Verlust) nachgewiesen, was wirklich aus der wirtschaftlichen Tätigkeit des Betriebes entstanden ist. Alle anderen marktbedingten Veränderungen der Vermögenswerte, seien es Anlage- oder Umsatzgüter, werden zwar erfaßt, berühren aber nicht das Gewinn- und Verlustkonto, sondern verrechnen direkt mit dem Kapitalkonto bzw. einem in die Bilanz aufzunehmenden, dieses ergänzenden, Konto für Vermögenswertänderungen. Nur wenn das, was Vermögenswertänderung ist, auch wirklich als solche ausgewiesen wird, kann nach der organischen Bilanzlehre das, was als wirklicher Betriebserfolg zur Beurteilung der Wirtschaftlichkeit des Unternehmens entscheidend ist, klar erkannt werden.

Wenn auch hier bezüglich aller weiteren Einzelheiten auf das Buch Schmidt selbst verwiesen werden muß, so geht doch schon aus diesen kurzen Ausführungen hervor, daß seine Grundgedanken ebenfalls durchaus dynamischer Natur sind.

Welche Stellung nimmt nun die vorliegende Arbeit zu der Frage, Statik, Dynamik oder Organik ein?[2]):

Auch sie steht grundsätzlich auf dem Boden dynamischer Bilanzlehre. Ihre Zielsetzung ist eine ausgesprochen dynamische: Aufdeckung und Verfolgung aller Wertbewegungen im Unternehmen zwecks genauester Messung und Gliederung des Erfolges als Maßstab der Wirtschaftlichkeit. Ohne die Anregungen der dynamischen Bilanzlehre hätte ich dieses Ziel nicht so in den Vordergrund stellen können, wie es hier geschieht. In mancher Hinsicht habe ich nur die Konsequenz gezogen aus den Anschauungen und der Begriffsbildung der dynamischen Bilanzlehre in Verbindung mit den in Schmalenbachs „Selbstkostenrechnung“[3]) entwickelten Lehren. In vieler Hinsicht gehe ich weiter als die „Dynamische Bilanzlehre“

---

[1]) Organische Bilanz S. 59. Es werden auf derselben Seite erwähnt „Der Gesichtspunkt der Verbindung von richtiger Vermögensrechnung mit richtiger Erfolgsrechnung“ und „Die Notwendigkeit der konsequenten Trennung der Vermögensrechnung von der Erfolgsrechnung.“

[2]) Es ist hier und in Folgendem zu beachten, daß diese Arbeit bereits fast fertiggestellt war, als die organische Bilanzlehre erschien. Um so interessanter ist es, daß festgestellt werden kann, daß unsere Ergebnisse, wenn auch auf ganz anderem Wege gewonnen, manche Ähnlichkeit mit Schmidts Resultaten aufweisen.

[3]) Z. f. H. F. XIII, S. 258.

— und hier berühre ich mich stark mit Schmidts organischer Bilanz — in dem Bestreben, den errechneten Erfolg als Maßstab genauer zur Beurteilung der Wirtschaftlichkeit des Unternehmens weiter auszubilden, indem ich mich auch hier von dem von Schmalenbach aufgestellten Satz leiten lasse[1]): „Wenn die Genauigkeit, mit der die Wirtschaftlichkeit der Unternehmungen gemessen werden kann, wesentlich verbessert wird, so wird dadurch unser ganzes Wirtschaftsleben außerordentlich befruchtet."

In einer Hinsicht aber kann ich Schmalenbachs Theorie, wenigstens soweit sie in der dynamischen Bilanzlehre enthalten ist, nicht ganz folgen. Das geht zum Teil schon aus einer Verschiedenheit unserer Begriffsbildung hervor.

Schmalenbach denkt bei der Erfolgsrechnung an die Einheit von Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung. Beide sind ihm Teile der Erfolgsrechnung und Teile eines dynamischen Systems.

Ich selbst bezeichnete als Erfolgsrechnung nur eine bestimmte Summe von Organen der übergeordneten Einheit der kaufmännischen Buchführung, deren anderer Teil, die Tauschmittel- und Vermögensrechnung, durch die Bilanz ihren Abschluß findet.

Wenn ich von bestimmten Zweigen der Tauschmittel- und Vermögensrechnung, nämlich der mit dem Kontokorrentverkehr zusammenhängenden Rechnungsführung absehe, so bin ich mit Schmalenbach einig, daß die Berechnung des Erfolges das ausschlaggebende in der Einheit von Bilanz- und Gewinn- und Verlustkonto sein soll. Dagegen möchte ich betonen: Letzten Endes bleibt unter allen Umständen in der eigentlichen Bilanz ein stark statisches Moment. Wenn Schmalenbach mehrere Jahre vor Erscheinen der „Dynamischen Bilanzlehre" einmal sagt[2]): „Die Bilanz ist nur eine solche Vermögensübersicht, wie man sie haben muß, um den Jahresgewinn zu ermitteln", so gibt er selbst zu, daß sie doch eine Vermögensübersicht und als solche eine statische Darstellung bleibt. Es ist nur ein weiterer Schritt, wenn Schmidt nun mit Erfolg versucht, diese statische Darstellung so auszugestalten, daß sie ohne nachteilige Beeinflussung der Erfolgsrechnung im engeren Sinne auch selbständigen Wert erhält. Wenn ich sagte: Die Bilanz ist Maßstab der Statik des Betriebes am Anfang und Ende einer Periode, die Gewinn- und Verlustrechnung ist Maßstab der Dynamik während dieser Periode, so trifft dieser Satz m. E. sowohl auf die dynamische wie auf die organische Bilanz zu, und es ist nur die Frage, wie weit

[1]) Z. f. H. F. XIII, S. 5.
[2]) „Die Abschreibung", Z. f. H. F. III, S. 82.

man Schmidt in dem Versuch, die statische Darstellung zu verselbständigen, folgen soll. Daß Schmidt hierin m. E. zu weit geht und insbesondere die ganze Frage unter dem Einfluß der heutigen abnormen Wirtschaftsverhältnisse, d. h. der Geldentwertung in einer etwas übertriebenen Perspektive ansieht, werden die weiteren Ausführungen zeigen.

Zur Vermeidung von Mißverständnissen muß hier noch eine Bemerkung eingeflochten werden. Wenn wir von den Zwecken der Erfolgsrechnung reden, so denken wir selbstverständlich nur an solche Zwecke, die aus betriebswirtschaftlichen Gründen gegeben sind. Andere Gesichtspunkte, wie z. B. Gewinnverschleierung gegenüber der Steuer oder den Aktionären interessieren uns nicht. Wenn eine Aktiengesellschaft „Gewinnverteilungsbilanzen" aufmacht mit dem Ziele, den Aktionären ohne Rücksicht auf den wirklich erzielten Erfolg gleichbleibende Gewinne auszuweisen, so treibt sie eben bewußt eine Erfolgsrechnung, die rein betriebswirtschaftlichen Grundsätzen widerspricht. Inwieweit solche Bilanzen zu Recht oder Unrecht bestehen, braucht hier nicht untersucht zu werden. Nur darauf soll hingewiesen werden: Wo solche öffentlichen Erfolgsrechnungen entgegen den betriebswirtschaftlichen Grundsätzen aufgemacht werden, wird es unter allen Umständen im Interesse ordnungsgemäßer Betriebsführung liegen, wenn nebenher interne Betriebsbilanzen und Erfolgsrechnungen als Anhaltspunkt für die verantwortlichen Unternehmungsleiter angefertigt werden.

b) Die Zwecke der Selbstkostenrechnung.

α) Allgemeine Zwecke.

Eine Darstellung der Zwecke der Selbstkostenrechnung hat der Vollständigkeit wegen hier zu erfolgen. Neues ist darüber aber nicht zu sagen, da m. E. die Fragen durch die Untersuchungen von Calmes und Schmalenbach[1]) genügend geklärt sind.

Wir unterscheiden folgende vier Hauptzwecke der Selbstkostenrechnung:

1. Preisstellung und Preispolitik,
2. Bilanz,
3. Betriebskontrolle,
4. Erfolgskontrolle.

Die Selbstkostenrechnung zum Zwecke der Bilanz und zur Erfolgskontrolle tritt allgemein zurück hinter der Preisstellung und der

[1]) Calmes, Der Fabrikbetrieb. Schmalenbach, Theorie der Produktionskostenvermittlung, Z. f. H. F. III/58. Selbstkostenrechnung I, Z. f. H. F. XIII, S. 258.

Betriebskontrolle. Die beiden letzteren Zwecke streiten um die Vorherrschaft und üben den größten Einfluß auf die Gestaltung der Selbstkostenrechnung aus.

Um zunächst die weniger bedeutenden Zwecke zu erledigen, so handelt es sich bei der Selbstkostenrechnung zum Zwecke der Bilanz um die Ermittlung des Wertes von Halb- und Fertigprodukten oder von selbsthergestellten Anlagen, mit denen diese in der Bilanz einzusetzen sind. Über die Grundsätze, nach denen hierbei zu verfahren ist, ist bereits so viel geschrieben worden, daß wir uns ein näheres Eingehen darauf an dieser Stelle ersparen können, um so mehr als diese Frage im Zusammenhang mit unserer Untersuchung uns weiter nicht zu interessieren braucht.

Wenn eine Selbstkostenrechnung zum Zwecke der Erfolgskontrolle vorgenommen wird, so handelt es sich im Gegensatz zu der normalen Erfolgsrechnung der kaufmännischen Buchführung entweder um die kalkulatorische Feststellung des Einzelverdienstes an den verschiedenartigen Produkten und Betriebsabteilungen oder die Selbstkostenrechnung ist Hilfsmittel zur Vornahme einer monatlichen Gewinnberechnung, weil sie als solche gegenüber der kaufmännischen Erfolgsrechnung den Vorteil hat, mit verhältnismäßig wenig Umständen, insbesondere ohne Inventur, die in so kurzen Zeitabständen nicht möglich ist, einen monatlichen, wenn auch nur annähernden Überblick über die Erfolge zu liefern.

Von wesentlich größerem Interesse für uns ist die Selbstkostenrechnung, soweit sie der Preisstellung oder der Betriebskontrolle dient. Mit ihnen verhält es sich in der Tat so, wie Schmalenbach sagt[1]): „Jeweils stehen sie nebeneinander. In der Mehrzahl der Fälle schiebt sich einer der beiden Zwecke weit in den Vordergrund." Je nachdem, welcher dieser beiden Zwecke das ist, werden die Beziehungen zwischen Selbstkosten- und Erfolgsrechnung stark beeinflußt. Im allgemeinen läßt sich sagen, die Tendenz zur Übereinstimmung der beiden Rechnungen ist um so größer, je mehr die Selbstkostenrechnung der Kontrolle der Betriebsgebarung dient; je mehr die Selbstkostenrechnung andrerseits der Preisstellung und Preispolitik dient, um so schwieriger gestaltet sich ihre Verbindung mit der Erfolgsrechnung.

Was zunächst die Selbstkostenrechnung zum Zwecke der Preisstellung betrifft, so liegen die Verhältnisse nicht ganz so einfach, wie es auf den ersten Blick scheinen könnte. „Es ist eine falsche Vorstellung, wenn man sich die Preiskalkulation des Fabrikanten

1) Selbstkostenrechnung, Z. f. H F. XIII, Seite 348.

so vorstellt, daß er seine Selbstkosten rechne, darauf einen festen immer gleichen Gewinn zuschlage und mit dem so errechneten Preise an den Markt trete. Der zugeschlagene Gewinn ist vielmehr eine veränderliche Größe, mit der der Kalkulator an den erreichbaren Marktpreis sich heranfühlt[1])." Das wird m. E. von Calmes[2]) nicht stark genug betont. Das Ziel der Preisstellung ist in Wirklichkeit gar nicht Selbstkosten plus Gewinn, sondern das Ziel ist der erreichbare Preis, unabhängig von den Selbstkosten. Den erreichbaren Preis aber kennt man nicht. Er ist abhängig von den Preisen, die die Konkurrenten fordern. Da keiner vom andern weiß, was er fordert, sieht sich jeder nach einem Hilfsmittel um. Das ist die Selbstkostenrechnung, indem jeder unterstellt, daß der erzielbare Preis letzten Endes von den Selbstkosten der anderen abhängt und daß er von seinem Selbstkostenpreis auf die Selbstkosten der anderen und damit auf die Preise der anderen schließen kann.

Die Selbstkostenrechnung nimmt hierin eine doppelte Stellung ein:

1. Sie dient als Mittel zur Schätzung des erreichbaren Preises.
2. Wenn der erzielbare Preis am Markte gefunden worden ist, dient sie zur Feststellung, ob zu diesem Preise noch gewinnbringend gearbeitet werden kann.

Schmalenbach drückt dies wie folgt aus[3]): „Die Preisstellung erfolgt auf Grund der Ermittlung des erzielbaren Preises, nachdem festgestellt wurde, ob dieser Preis die Selbstkosten deckt und Gewinn übrig läßt. Die Ermittlung des erzielbaren Preises geschieht mangels eines anderen besseren Verfahrens mit Hilfe der Selbstkosten, indem den Selbstkosten ein Gewinn, der erfahrungsgemäß die Teilnahme am Markte noch gestattet, zugeschlagen wurde."

Für unsere weiteren Untersuchungen ist es von der größten Wichtigkeit, klar zu sehen, daß das Ziel jedes Fabrikanten ist, den höchst erreichbaren Preis für seine Produkte zu erhalten. Dieses Ziel kann bei der Selbstkostenrechnung zum Zwecke der Preisstellung so dominieren, daß dieselbe Rechnung nicht in der Lage ist, gleichzeitig Preiskalkulation und Betriebskontrolle vorzunehmen, weil die Werte, mit der die Selbstkostenrechnung, wenn sie den erzielbaren Preis schätzen will, arbeitet, nicht übereinstimmen mit den Ziffern, welche der Betriebskontrolle dienen sollen.

---

[1]) Z. f. H. F. XIII, S. 351.
[2]) Fabrikbetrieb S. 188 ff.
[3]) Z. f. H. F. III, Seite 59.

Neben der Ermittlung des erzielbaren Preises ist oft die Ermittlung des Mindestpreises, zu welchem noch Aufträge angenommen werden können, von Bedeutung. Dieser Fall tritt besonders dann ein, wenn der Betrieb schlecht beschäftigt ist, und eventuell auch Aufträge ohne Gewinn oder mit Verlust übernimmt, um wenigstens einen Teil seiner fixen Unkosten zu decken.

Die Ermittlung der niedrigsten Grenze der Verkaufspreise wird insbesondere in den Darstellungen der Organisation bestehender Betriebe oft betont. So sagt Paschke[1]): „Die genaue und einwandfreie Berechnung der Selbstkosten hat für den Verkäufer den Zweck und Vorteil, stets genau zu wissen, welchen äußersten Verkaufspreis er bei Konkurrenzbeteiligungen anlegen darf, um noch wirtschaftlich bestehen zu können."

Die Feststellung des notwendigen Mindestpreises gehört bereits zu den Aufgaben der Preispolitik im Gegensatz zur Preisstellung im engeren Sinne. Es handelt sich bei der Preispolitik insbesondere darum, eine betriebsorganische Beschäftigung herbeizuführen[2]), d. h. durch geeignete Preisstellung denjenigen Betriebsteilen, welche noch ohne wesentliche Steigerung der fixen Kosten ihre Produktion vermehren können, die sich also in der Kostendegression befinden, Aufträge zuzuführen, während die progessiv arbeitenden Betriebsteile entlastet werden sollen. Die Durchführung einer guten Preispolitik wird vor allem durch die unten geschilderte Proportionalkalkulation gefördert (S. 95 ff.).

Wenn die Selbstkostenrechnung der Betriebskontrolle dienen soll, so liegt ihr Ziel im Gegensatz zur Preiskalkulation nur innerhalb des Betriebes. Sie muß sich deshalb streng an die vom Betriebe gegebenen Ziffern halten, die sie zu sammeln und in gewissen Perioden zu vergleichen hat. Die Kosten werden in verschiedene Gruppen geteilt, die Gruppen untereinander, mit früheren Perioden und mit anderen Betriebsziffern, beispielsweise Produktionsmengen verglichen, um auf diese Weise Anomalien im Betriebe aufzudecken. Wenn in einer bestimmten Periode, beispielsweise in einem Monat, die sich aus der Betriebskontrolle ergebenden Ziffern starke Abweichungen gegenüber den durch die Erfahrung gewonnenen Durchschnittsziffern früherer Perioden aufweisen, so muß geprüft werden, wo die Ursache solcher Abweichungen liegt. Insbesondere ist festzustellen, ob sie auf natürliche, mit Notwendigkeit gegebene Verän-

[1]) Selbstkostenrechnung und Buchführung für Ziegeleien, Z. f. H. F. III, S. 290.

[2]) Schmalenbach, Selbstkostenrechnung, Z. f. H. F. XIII, S. 355.

derungen, z. B. Lohnerhöhungen, zurückzuführen sind, oder ob sie auf irgendwelchen Veränderungen unwirtschaftlicher Art beruhen, z. B. auf Materialverschwendung, schlechter Kesselheizung oder ähnlichen Mängeln. Die Aufdeckung solcher Fehler in der Betriebsführung ist die wichtigste Aufgabe der Kontrolle der Betriebsgebarung, um die Leitung des Betriebes in den Stand zu setzen, die notwendigen Gegenmaßnahmen zu ergreifen. Das eigentliche Ziel ist die Herabdrückung der Produktionskosten auf ein Minimum.

β) Spezielle Zwecke mit Rücksicht auf die Produktionsart.

Wir unterscheiden hier am besten 3 Hauptfälle:

1. Betriebe mit einheitlicher kontinuierlicher Massenerzeugung meist von vertretbaren Gütern, die in der Urproduktion oder derselben sehr nahestehen, wie Kohlen- und Erzbergwerke, Mühlen, Zuckerfabriken usw.

2. Betriebe, die zwar auch Massenerzeugung betreiben, aber vorwiegend in oder nahe der Fertigfabrikation stehen und deren Produkte daher gar nicht oder nur in geringem Maße als vertretbare anzusehen sind. Die Massenerzeugung ist hier weniger in der Natur des Betriebes begründet; sie ergibt sich vielmehr aus dem Streben nach Verbilligung der Produktion. Ich denke beispielsweise an die Spielwarenindustrie oder die Uhrenindustrie, aber auch in vielen anderen Fertigindustrien, z. B. Elektrizitätsindustrie, Kleineisenindustrie usw. kommt diese Art der Massenerzeugung vor. Ob die Textilindustrie unter diese oder die erste Kategorie zu zählen ist, wird man im einzelnen Falle nach der Art des Betriebes entscheiden müssen.

3. Betriebe mit Einzelerzeugung, die natürlich nur in der Fertig- (Verfeinerungs) Industrie vorkommen.

Im allgemeinen können wir nun folgende Regeln beobachten: In Betrieben der ersten Art nahe der Urproduktion mit Massenerzeugung überwiegt der Gesichtspunkt der Betriebskontrolle. In Betrieben der dritten Art mit Einzelerzeugung überwiegt der Gesichtspunkt der Preisstellung. Die Betriebe der zweiten Art nehmen eine Mittelstellung ein, jenachdem, ob ihr Produkt mehr zu den vertretbaren Gütern mit eigentlicher Marktbildung gehört, oder mehr als Spezialprodukt ohne ausgesprochenen Markt anzusehen ist.

Wir können uns deswegen auf die beiden Hauptbetriebstypen der ersten und dritten Art beschränken und haben nur das Überwiegen von Betriebskontrolle bzw. Preisstellung je nach der Fabrikation von vertretbaren oder nicht vertretbaren Gütern zu begründen.

Bei der Massenerzeugung vertretbarer Güter ist gewöhnlich der Preis des Fertigproduktes gegeben. Der Preis bildet sich auf dem Markte unter dem Einfluß der Konkurrenz sämtlicher Anbietenden und Nachfragenden, indem er auf die Dauer nicht unter die Kosten des unter den ungünstigsten Verhältnissen arbeitenden noch zur Versorgung des Marktes notwendigen Produzenten sinken kann. Für den einzelnen Betrieb ist also der Verkaufspreis eine vom Markte gegebene Größe, die als erzielbarer Preis jederzeit bekannt ist. Eine Selbstkostenrechnung als Mittel zur Errechnung des erzielbaren Preises kommt also nicht in Frage. Es bleibt mit Rücksicht auf die Preiskalkulation nur die Berechnung, ob bei Absatz zu dem bekannten Preise auch ein Erfolg erzielt werden kann.

Viel stärker ist aber das Interesse an der genauesten Kontrolle der Betriebsgebarung. Da der Preis gegeben ist, und nicht willkürlich vom einzelnen Betriebe festgesetzt werden kann, ist die einzige Möglichkeit zur Vergrößerung der Spannung zwischen Selbstkosten und Ertrag, des Gewinnes, Verminderung der Selbstkosten. Vorbedingung zur Verminderung der Selbstkosten ist die genaueste Verfolgung der Kostenbewegung, damit der Hebel dort angesetzt werden kann, wo sich unrationelle Betriebsführung in der Höhe der Kosten äußert. In diesem Ziele liegt bei der Massenerzeugung der Schwerpunkt der Selbstkostenrechnung, dem sie um so leichter dienen kann, als sie hier nicht oder kaum mit der Aufgabe der Errechnung des erzielbaren Preises beschwert ist.

In den Betrieben mit Einzelfabrikation liegen die Verhältnisse wesentlich anders. Ein fester Marktpreis ist nicht bekannt. Jeder Betrieb sieht sich deshalb gezwungen, den erreichbaren Preis auf Grund seiner Selbstkosten zu schätzen, und jeder einzelne Betrieb hat tatsächlichen und unmittelbaren Einfluß auf die Höhe des erzielbaren Preises. Die richtige Preispolitik wird zu einem wesentlichen Mittel der Gewinnsteigerung. Deswegen wird die Preisstellung zum wesentlichen Ziel der Selbstkostenrechnung.

Es spielt aber in den Betrieben mit Einzelfabrikation die Betriebskontrolle neben der Preiskalkulation eine verhältnismäßig größere Rolle, als die Preiskalkulation in den Betrieben mit gleichartiger Massenerzeugung sie neben der Betriebskontrolle spielt. Denn bei der Einzelfabrikation liegt ja die verschiebbare Gewinngrenze nicht nur auf einer, sondern auf beiden Seiten. Verminderung der Selbstkosten — damit Kontrolle der Betriebsgebarung — bleibt neben dem Streben auf Bestimmung des Verkaufspreises durch Preiskalkulation ein Ziel.

Da sich aber im allgemeinen nur einer der beiden Zwecke ganz durchsetzen kann, muß der weniger wichtige, hier die Betriebskontrolle, hinter dem Hauptzweck, der Preisstellung, zurücktreten. Jede Methode, die ein Zusammengehen der beiden Zwecke erleichtert, bedeutet eine Verbesserung im industriellen Rechnungswesen. Die vorliegende Arbeit bemüht sich, Wege hierzu aufzuzeigen.

In der Massenfabrikation ist die Technik der Selbstkostenberechnung die Divisionskalkulation, nach Calmes[1]) auch Gesamt- oder Betriebskalkulation genannt. Die Technik der Kalkulation in der Einzelfabrikation ist die Zuschlagskalkulation oder wie Calmes[1]) sie nennt, die Einzel- oder Fabrikatkalkulation.

2. Die allgemeinen Beziehungen zwischen Erfolgs- und Selbstkostenrechnung.

Zwischen Erfolgs- und Selbstkostenrechnung bestehen gewisse Beziehungen, die sich aus ihrer Zielsetzung und ihren Methoden ergeben. Allgemein läßt sich sagen: In ihren letzten Zielen überwiegt das Gemeinsame; in den Wegen, die sie gehen, in der Methode, überwiegt das Verschiedenartige.

a) Gemeinsames.

Beide verarbeiten Ziffern, welche sich aus den Wertbewegungen im Betriebe ergeben, mit dem Ziele: Aufdeckung dynamischer Vorgänge, welche den Erfolg des Betriebes entweder im ganzen oder am Einzelprodukt ausmachen.

Für diese Ziffern muß an dieser Stelle ein allgemeiner Begriff eingeführt werden. Wir nennen sie Rechnungselemente, weil sie die Elemente darstellen, aus denen sich jede Rechnungsführung innerhalb des gesamten Rechnungswesens zusammensetzt.

Die Selbstkostenrechnung setzt die pro Leistungseinheit aufgewandten Kosten dem Ertrage, dem Preis, gegenüber und erhält dadurch den Erfolg.

Nennen wir P_1 den Verkaufspreis und K_1 die Kosten und E_1 den Erfolg einer bestimmten Leistungseinheit, P_2, K_2 und E_2, P_3, K_3 und E_3 usw. P_n, K_n und E_n die entsprechenden Größen für die folgenden Leistungseinheiten, so gelten folgende Formeln:

$$P_1 - K_1 = E_1$$
$$P_2 - K_2 = E_2$$
$$P_3 - K_3 = E_3$$
$$\cdots\cdots\cdots$$
$$\cdots\cdots\cdots$$
$$P_n - K_n = E_n$$

[1]) Calmes, Fabrikbetrieb, S. 199.

Die Summe dieser Leistungseinheiten ergibt:

$$(P_1 - K_1) + (P_2 - K_2) + (P_3 - K_3) + \cdots (P_n - K_n)$$
$$= \quad E_1 \quad + \quad E_2 \quad + \quad E_3 \quad + \cdots \quad E_n$$

Die Summe sämtlicher Einzelerfolge oder den Gesamterfolg wollen wir E_s nennen. Es ist dann:

$$E_1 + E_2 + E_3 + \cdots E_n = E_s$$

und ferner:

$$(P_1 - K_1) + (P_2 - K_2) + (P_3 - K_3) + \cdots (P_n - K_n) = E_s$$

Die beiden letzteren Rechnungen kann die Selbstkostenrechnung durch Summierung der Erfolge an den einzelnen Produkten ohne weiteres vornehmen[1]).

Aus der letzten Gleichung folgt:

$$P_1 + P_2 + P_3 + \cdots P_n - K_1 - K_2 - K_3 - \cdots K_n = E$$
$$(P_1 + P_2 + P_3 + \cdots P_n) - (K_1 + K_2 + K_3 + \cdots K_n) = E_s$$

Diese Rechnung nimmt die Erfolgsrechnung vor.

Kleiden wir das, was uns die Formeln über den mathematischen Zusammenhang der beiden Rechnungen zeigen, in Worte, so können wir sagen: Selbstkosten- und Erfolgsrechnung gruppieren die Rechnungselemente in verschiedener Weise. Aber das Ergebnis dieser Gruppierung und Gegenüberstellung E_s ist in beiden Rechnungen dasselbe.

Dieser Satz stimmt aber nur unter bestimmten Voraussetzungen: Das ist die Annahme, daß die Rechnungselemente selbst, die wir hier mit den allgemeinen Bezeichnungen P_1, P_2 usw. und K_1, K_2 usw. eingesetzt haben, in der praktischen Gestaltung in beiden Rechnungen dieselben Werte haben, daß sie mit denselben Ziffern in die Rechnung eingesetzt werden.

Die Untersuchung darüber, inwieweit diese Voraussetzung zutrifft, gehört zu den wichtigsten Aufgaben dieser Arbeit, da davon das Verhältnis zwischen Selbstkosten- und Erfolgsrechnung stark beeinflußt wird.

Um es nochmals zu betonen: Das Gemeinsame in beiden Rechnungen liegt darin, daß sie unter gewissen Voraussetzungen in ihrem Endergebnis übereinstimmen müssen[2]).

---

[1]) Vergl. Calmes, Fabrikbetrieb, S. 200, der die „auf der Gesamtheit der Einzelkalkulationen fußende Kalkulation" „Summenkalkulation" nennt.

[2]) Vergleiche Calmes Fabrikbuchhaltung Seite 128.

b) Verschiedenheiten.

Die Verschiedenheiten der beiden Rechnungen zeigen sich in den Formeln darin, daß die Selbstkostenrechnung die Rechnungselemente wie folgt gruppiert: $(P_1—K_1)$, $(P_2—K_2)$ usw., während die Erfolgsrechnung so verfährt: $(P_1+P_2+P_3\cdot\cdot)-(K_1+K_2+K_3\cdot\cdot)$ mit anderen Worten: Die Selbstkostenrechnung stellt jeweils die Kosten und den Ertrag des einzelnen Stückes gegenüber. Sie gruppiert die Rechnungselemente, insbesondere die Kosten im Hinblick auf das Produkt. Aus diesem Grunde bezeichnet Schmalenbach mit Recht die Selbstkostenrechnung als „Stückrechnung“ [1]).

Die Erfolgsrechnung interessiert sich nicht für den Erfolg des einzelnen Produktes, ihr Ziel ist der Erfolg der Periode. Deshalb gruppiert sie auch die Rechnungselemente im Hinblick auf die Periode. Sie summiert einerseits sämtliche Erträge (die positiven Rechnungselemente), anderseits sämtliche Kosten [2]) (negativen Rechnungsnungselemente), die in der betreffenden Periode in dem Betrieb vorgekommen sind. Durch Gegenüberstellung der beiden Summen erhält sie unmittelbar den Erfolg der betreffenden Periode. Die Erfolgsrechnung ist Periodenrechnung oder „betriebswirtschaftliche Zeitrechnung“ [2]).

Auf diesen prinzipiellen Unterschied zwischen Selbstkosten- und Erfolgsrechnung lassen sich fast alle anderen Unterschiede der beiden Rechnungen zurückführen. Weil sich zeitlich die eine Periode an die andere kontinuierlich anschließt, die neue Periode die Ziffern der vorigen in sich aufnimmt, ist der Gesichtspunkt der Kontinuität in der Erfolgsrechnung von großer Bedeutung. Davon, wie die heutige Erfolgsrechnung aufgestellt wird, wird die nächste und alle folgenden Erfolgsrechnungen beeinflußt.

Dagegen steht die Selbstkostenrechnung mehr absolut auf sich selbst gestellt, von zeitlichen Rücksichten unbeeinflußt da. Von der Art ihrer Aufstellung hängt immer in erster Linie der Ertrag und der Erfolg des betreffenden Produktes ab. Welche Ziffern ich aber hier einsetze, welchen Maßstab ich an die betreffenden Kosten lege, hat seinen unmittelbaren Einfluß auf den Preis des Produktes, auf den Erfolg an demselben. Deswegen sagt Schmalenbach: „In der Selbstkostenrechnung überwiegt der Gesichtspunkt der Maßstäblichkeit“ [3]).

---

[1]) Selbstkostenrechnung, Z. f. H. F. XIII, S. 265.

[2]) Genauer Aufwand, Näheres hierüber im nächsten Kapitel: „Allgemeines über Kosten und Aufwand.“

[3]) Vgl. Schmalenbach, Grdl. Dyn. Bilanzlehre, Z. f. H. F. XIII, S. 12.

II. Die gegenseitige Abhängigkeit von Erfolgs- und Selbstkostenrechnung.

Wenn wir Ende des ersten Abschnittes bereits auf die allgemeinen Beziehungen zwischen Selbstkosten- und Erfolgsrechnung eingegangen sind, so sollten diese Untersuchungen vorwiegend auf die Frage antworten: Inwiefern nehmen diese beiden Rechnungen innerhalb des Gesamtrechnungswesens eine besondere Stellung ein? Und die Antwort lautete: Weil sie hinsichtlich ihrer Zwecke, Ziele und Methoden eine gewisse engere Verwandtschaft zueinander aufweisen.

Gerade diese Verwandtschaft ist es ja, die uns veranlaßt, das Verhältnis der beiden Rechnungen zueinander näher zu untersuchen. Zu diesem Zwecke nehmen wir in diesem Abschnitt Selbstkosten- und Erfolgsrechnung aus dem Rahmen des Gesamtrechnungswesens heraus, und stellen die für unsere weiteren Untersuchungen grundlegenden Fragen:

Welcher Art ist im einzelnen die im 1. Abschnitt aufgewiesene Verwandtschaft zwischen Selbstkosten- und Erfolgsrechnung, wie wirkt diese Verwandtschaft auf die gegenseitigen Beziehungen zwischen beiden Rechnungen, lassen sich aus der Erkenntnis der gegenseitigen Beziehungen Folgerungen für die praktische Gestaltung der beiden Rechnungen ziehen? Worauf dann die Antwort lauten wird: Selbstkosten- und Erfolgsrechnung lassen sich derartig in eine gegenseitige Abhängigkeit bringen, daß Möglichkeiten für die erfolgreiche Einsichtnahme in die Betriebsvorgänge entstehen.

Um zu unserem Ziele zu gelangen, haben wir zunächst eine rein theoretisch-abstrakte Untersuchung vorzunehmen, um dann zuzusehen, wie die darin gewonnenen Gesichtspunkte praktische Verwendung finden können.

A. Die Fragestellung in theoretischer Hinsicht.

1. Allgemeines über Kosten und Aufwand.

Wir haben hier einige Begriffe einzuführen, deren klare Erkenntnis uns die weiteren Untersuchungen sehr erleichtern wird.

Wir sprachen oben[1]) bereits von den Rechnungselementen als Grundlage der Verfolgung der Wertbewegungen innerhalb des Gesamtunternehmens. Jede Wertbewegung läßt sich durch eine Ziffer aus-

[1]) S. 24.

drücken, welche irgendwie auf die Berechnung des Erfolgs dieser Wertbewegung Einfluß hat, wenn wir von solchen Bewegungsvorgängen absehen, die lediglich eine Bestandsverschiebung bedeuten und deshalb nur in der Bestandsrechnung des Unternehmens erfaßt werden.

Wenn wir also als gemeinsamen Oberbegriff für die Erfassung aller Wertbewegungen im Unternehmen den Begriff des Rechnungselementes annehmen, so können wir unterscheiden:

1. Rechnungselemente, die nur eine Bestandsverschiebung bedeuten, und deshalb in der Bestandsrechnung erfaßt werden. Solche brauchen uns an dieser Stelle nicht weiter zu interessieren.

2. Rechnungselemente, welche auf den Erfolg einwirken, und deshalb in der Erfolgsrechnung und Selbstkostenrechnung oder evt. nur in einer der beiden Rechnungen erfaßt werden. Diese wiederum können wir einteilen in:

a) positive Rechnungselemente, deren ziffernmäßige Erhöhung auf den positiven Erfolg des Unternehmens erhöhend wirkt;

b) negative Rechnungselemente, deren ziffernmäßige Erhöhung auf den negativen Erfolg des Unternehmens erhöhend wirkt.

Ziel des Unternehmens ist Steigerung der positiven, Ermäßigung der negativen Rechnungselemente.

Die positiven Rechnungselemente entsprechen den Leistungen des Unternehmens, die am Ertrag gemessen werden[1]).

Die negativen Rechnungselemente haben wir im folgenden näher zu untersuchen; wenn wir von Rechnungselementen schlechthin sprechen, denken wir nur an diese, da nur sie uns hier interessieren:

Unsere Frage lautet: Besteht ein Unterschied hinsichtlich der Rechnungselemente in der Selbstkosten- und Erfolgsrechnung? Mit Schmalenbach, der diese Frage, wenn auch nicht in dieser Formulierung, so doch dem Sinne nach, in seiner „Selbstkostenrechnung I“[2]) zuerst grundlegend untersucht hat, antworten wir: Es besteht zwischen Selbstkosten- und Erfolgsrechnung hinsichtlich der Rechnungselemente ein Unterschied, der sich aus dem verschiedenen Zwecke der Rechnungen ergibt.

Allgemeiner Zweck der Erfolgsrechnung ist in unserem Sinne Berechnung eines Erfolges als Maßstab der Wirtschaftlichkeit des

---

[1]) Genaueres über die Begriffe der Leistung und des Ertrages s. Schmalenbach, Grdl. dyn. Bil., Z. f. H. F. XIII, S. 15. Für unsere Zwecke mag das oben Gesagte genügen.

[2]) Z. f. H. F. XIII, S. 267ff.

Unternehmens. Deshalb werden in der Erfolgsrechnung alle Rechnungselemente verarbeitet, welche erfaßt werden müssen, um dieses Ziel zu erreichen.

Allgemeiner Zweck der Selbstkostenrechnung ist, wenn wir versuchen, die allerdings im einzelnen recht verschiedenartigen Zwecke auf eine Formel zu bringen, Berechnung eines Erfolges, der als Maßstab der einzelnen Wirtschaftsleistung dient. Dementsprechend gilt auch hier: In der Selbstkostenrechnung müssen solche Rechnungselemente verarbeitet werden, welche erfaßt werden müssen, um dieses Ziel zu erreichen.

Wir folgen weiterhin Schmalenbach, wenn wir zwischen den Rechnungselementen, je nachdem, ob sie Erfolgs- oder Selbstkostenrechnung betreffen, einen — zunächst begrifflichen — Unterschied machen. Diejenigen Rechnungselemente, welche die Erfolgsrechnung erfaßt, nennen wir „Aufwand", diejenigen Rechnungselemente, welche die Selbstkostenrechnung erfaßt, nennen wir „Kosten".

Oder wie Schmalenbach definiert:[1]) „Derjenige Güterverzehr, der in der Selbstkostenrechnung durch die Erstellung einer wirtschaftlichen Leistung entsteht, heißt Kosten. Denjenigen Güterverzehr, der in der Erfolgsrechnung erscheint, nennen wir Aufwand."

Dem Sinne nach folge ich Schmalenbach vollständig, in dem Weg ergibt sich ein Unterschied daraus, daß Schmalenbach nicht mit dem Begriff des „Rechnungselementes" arbeitet, das ich neu einführe, und das m. E. zu einer Klärung der Begriffe beiträgt[2]).

Mit der begrifflichen Unterscheidung zwischen Aufwand und Kosten ist aber noch nichts gesagt über das tatsächliche Verhältnis der beiden Typen von Rechnungselementen zueinander. Um dieses Verhältnis zu klären, müssen wir noch weiter eindringen in den Inhalt von Aufwand und Kosten.

Der verschiedene Begriffsinhalt ergibt sich uns vor allem aus dem Unterschied der Erfolgsrechnung als Periodenrechnung, der Selbstkostenrechnung als Stückrechnung.

Damit die Periodenrechnung am Ende der Periode den Erfolg ausweist, muß sie ohne Ausnahme alles erfassen, was im Laufe der Periode aufgewandt wurde, ohne Rücksicht darauf, zu welchem Zwecke es aufgewandt wurde, und ob überhaupt ein Zweck vorge-

[1]) A. a. O. S. 270.

[2]) Vergl. auch Lehmann, „Zur Theorie der industriellen Kalkulation", Z. f. H. F. XIV, S. 205 ff., der Schmalenbach ebenfalls im wesentlichen folgt, aber einen Fehler macht, den wir unten (S. 31) noch erörtern werden.

legen hat (Zufallsaufwand!)[1]). Die zeitliche Zusammenfassung aller verbrauchten Güter ohne Rücksicht auf den Zweck ist das Charakteristische des Aufwandes. Mit Lehmann sagen wir[2]): „Faßten wir den Aufwand als die Summe der Güter auf, die von einem Unternehmen in einer bestimmten Rechnungsperiode verbraucht wird, so stellt der Aufwand den umfassendsten Begriff der Posten dar, welche bei dynamischer Betrachtung die Gewinn- und Verlustrechnung (= Erfolgsrechnung) einer Unternehmung in einer bestimmten Rechnungsperiode belasten."

Der Aufwand umfaßt also in concreto, um es mit einfachen Worten nochmals zu sagen, sämtliche Sollposten der Gewinn- und Verlustrechnung (abgesehen natürlich vom Reingewinn) mit den Werten, zu denen sie hier eingesetzt sind.

Damit die Selbstkostenrechnung den wirtschaftlichen Produktionserfolg am einzelnen Stück nachweist, muß sie alles das erfassen, was zum Zwecke der Herbeiführung dieses speziellen Leistungserfolges an wirtschaftlichen Werten verzehrt wurde.

Das Charakteristische der Kosten ist also im Gegensatz zum Aufwand der Zweck[3]). Mit welchem Werte die Kosten in die Selbstkostenrechnung eintreten, hängt wesentlich von dem speziellen Zwecke ab, den man mit der Selbstkostenrechnung verfolgt. Als allgemeinen Grundsatz möchte ich schon hier aufstellen: Die Kosten umfassen in concreto den Wert des Gutes, wie er ihm im Augenblicke des Verzehrs beizulegen ist; denn das eben ist ja der verzehrte wirtschaftliche Wert. Daraus ergibt sich, daß die Kosten mit der Ausgabe im allgemeinen in einem loseren Zusammenhang stehen, als der Aufwand[4]). Dieser Umstand kann für das Verhältnis von Selbstkosten- und Erfolgsrechnung große Bedeutung erlangen.

Es ist klar, daß Aufwand und Kosten praktisch eine weitgehende Übereinstimmung zeigen werden. Aus verschiedenen Gründen kommt es aber auch vor, daß die Erfolgsrechnung Aufwand aufweist, der nicht Kosten ist, und daß die Selbstkostenrechnung Kosten verrechnet, die nicht Aufwand sind. Die einzelnen Gründe, aus denen dies herrühren kann, werden wir weiter unten zu besprechen haben. Allgemein muß aber schon hier gesagt werden: Für die Nichtübereinstimmung von Aufwand und Kosten gibt es zwei Ursachen:

---

[1]) Vergl. Schmalenbach, Grdl. dyn. Bil., Z. f. H. F. XIII, S. 32.

[2]) A. a. O. S. 206.

[3]) Deshalb nennt Lehmann a. a. O., S. 207 die Kosten auch „Zweckaufwand", was ich aber im Interesse klarer Begriffsbildung nicht befürworten kann.

[4]) Vergl. Schmalenbach, Selbstkostenrechnung I, Z. f. H. F. XIII, S. 269.

1. Kosten und Aufwand decken sich nicht, weil in eine der beiden Rechnungen Rechnungselemente eingesetzt werden, die in der anderen Rechnung fehlen.

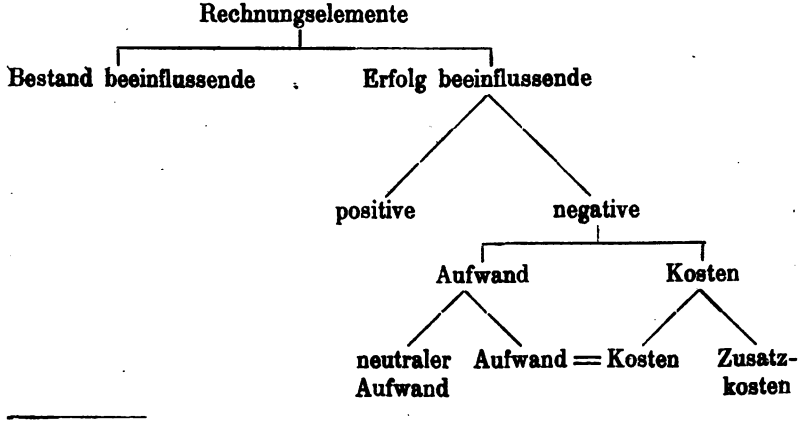
2. Es werden zwar in beiden Rechnungen dieselben Elemente, aber mit verschiedenen Wertziffern eingesetzt.

Auf diese Weise entstehen Kosten, die nicht Aufwand sind und Aufwand, der nicht Kosten ist. Für beides hat Schmalenbach Begriffe aufgestellt, die wir hier akzeptieren[1]).

Aufwand, der nicht Kosten ist, nennen wir „neutralen Aufwand", Kosten, die nicht Aufwand sind, nennen wir „Zusatzkosten".

Zum Verständnis des folgenden Abschnittes ist besonders auf folgendes hinzuweisen: Neutralen Aufwand und Zusatzkosten nennen wir Verschiedenheiten zwischen Aufwand und Kosten, gleichgültig, auf welche der obigen Ursachenreihen sie zurückzuführen sind, auf gegenständliche Verschiedenheiten oder auf Unterschiede in der Wertvorstellung.

Das Ergebnis dieses Abschnittes läßt sich schematisch zusammenfassen. Dieses Schema stelle ich in Gegensatz zu demjenigen, welches Lehmann in seiner „Theorie der Produktionskostenermittlung"[2]) zur Illustration seiner Begriffe bringt. Er geht m. E. fälschlicherweise von dem Oberbegriff des Gesamtaufwandes aus, den er in neutralen Aufwand und Zweckaufwand = Kosten teilt, wodurch ihm in seinem System die Zusatzkosten vollständig abhanden gekommen sind. Tatsächlich hat er für dieselben auch keinen Platz in seinem System.



[1]) Schmalenbach, Selbstkostenrechnung, Z. f. H. F. XIII, S. 272.
[2]) Z. f. H. F. XIV, S. 209.

Wenn ich von der Teilung der Kosten für die einzelnen Unterbetriebe als für die prinzipielle Erkenntnis unwesentlich absehe, so komme ich zu dem auf Seite 31 abgebildeten Schema.

Eine Erläuterung dieses Schemas ist nach den vorausgegangenen Schilderungen nicht erforderlich. Aufwand und Kosten, neutraler Aufwand und Zusatzkosten sind die Begriffe, mit denen es unsere weiteren Untersuchungen vorwiegend zu tun haben.

2. Der doppelte Charakter der Fragestellung.

Die allgemeine Frage nach dem Verhältnis zwischen Selbstkosten- und Erfolgsrechnung lautet: Können und müssen Selbstkosten- und Erfolgsrechnung übereinstimmen und wie weit kann oder muß diese Übereinstimmung gehen?

Je nachdem, ob Übereinstimmung vorhanden ist oder nicht, können wir antworten: Das Verhältnis zwischen Selbstkosten- und Erfolgsrechnung kann ein monistisches oder ein dualistisches sein.

Ist das Verhältnis ein monistisches, so sprechen wir von einer monistischen Betriebsrechnung, ist es ein dualistisches, so sprechen wir von einer dualistischen Betriebsrechnung. Bei der streng monistischen Betriebsrechnung stimmen Selbstkosten- und Erfolgsrechnung vollkommen überein, bei der dualistischen Rechnung stimmen sie nicht überein.

So ungefähr haben die Autoren, die die Frage gelegentlich einmal berührten, dieselbe angesehen. Und diejenigen, die eine wissenschaftliche Behandlung des industriellen Rechnungswesens anstreben, sind meist unbedingte Verfechter einer monistischen Rechnung. Sie betonen alle, daß Selbstkosten- und Erfolgsrechnung ein organisches Ganzes bilden, daß sie dasselbe Ziel zwar zum Teil auf verschiedenen Wegen anstreben, daß sie aber in ihrem Ergebnis übereinstimmen und zu diesem Zwecke sich weitgehend aufeinander aufbauen müssen. Nur einige Beispiele seien hierfür angeführt. Rupp[1]) sagt, daß „die Selbstkosten gleichzeitig als Unterlage für die Buchhaltung" dienen. Calmes betont in seinen sämtlichen Schriften immer wieder, daß „die organische Vereinigung von Buchhaltung und Kalkulation zu bestreben ist"[2]), oder, wie es in seiner „Fabrikbuchhaltung"[3]) heißt: „Die hervorragende Stellung

[1]) Selbstkostenwesen eines gemischten Hüttenwerkes, Z. f. H. F. V, S. 225.

[2]) Buchhaltung und Selbstkostenwesen einer Eisenhütte, Z. f. H. F. III, S. 122.

[3]) S. 112.

der Kalkulation und die hierdurch notwendig gewordene Anpassung der Buchhaltung an die Selbstkostenrechnung ist eines der hervorragendsten Merkmale des industriellen Rechnungswesens." Auch Peiser baut seine „Betriebsrechnung in Maschinenbauanstalten" auf dem Grundgedanken der Übereinstimmung beider Rechnungen auf, wie beispielsweise aus folgender Äußerung hervorgeht[1]): „... da der Grundplan unserer Organisation von einer Übereinstimmung zwischen Hauptbuchhaltung einerseits, Betriebsbuchhaltung anderseits ausgeht". (Gemeint ist in unserem Sinne Erfolgs- bzw. Selbstkostenrechnung.)

Etwas weiter geht bereits Lehmann; seine prinzipielle Anschauung geht aus folgender Äußerung hervor[2]): „Ihre Ergebnisse dürfen nicht verschieden sein. Das ist aber unvermeidlich, wenn zwischen beiden Rechnungen kein Zusammenhang besteht." Das ist also auch monistisch. Doch kommt er, ohne die theoretischen Untersuchungen so weit durchzuführen, als es hier geschehen ist, in seinen praktischen Folgerungen zu ähnlichen Resultaten wie wir[3]). Auch die Begriffe der monistischen und dualistischen Betriebsrechnung kommen hier bereits vor[4]). Sie decken sich zwar nicht ganz mit den von mir gemachten Unterscheidungen, vor allem sieht er nicht den doppelten Charakter der Fragestellung nach Monismus oder Dualismus, wie er hier im folgenden entwickelt wird; doch haben seine Begriffe und Anschauungen auch hier in mancher Hinsicht große Ähnlichkeit mit den meinigen[5]).

Daß Selbstkosten und Erfolgsrechnung nicht immer übereinzustimmen brauchen, sagt im Gegensatz zu den meisten anderen Autoren Schmalenbach an verschiedenen Stellen. In den „Grundlagen dynamischer Bilanzlehre" heißt es (S. 95): „Bei der Untersuchung über den Wertansatz von Umsatzgütern in der Erfolgsrechnung muß man sich hüten, die Regeln der Selbstkostenrechnung ohne weiteres auf die Gewinnnrechnung anzuwenden. Die Selbstkostenrechnung mit ihren besonderen Zwecken geht zum Teil ganz andere Wege. Soweit die Selbstkostenrechnung der Beobachtung der Betriebsgebarung dient, steht sie zum großen Teil unter den

[1]) A. a. O. S. 9.
[2]) Zur Theorie der industriellen Calculation, Z. f. H. F. XIV, S. 178.
[3]) Vergl. Abschn. III B, 2, 3, 4. S. 118, 122, 129.
[4]) Z. f. H. F. XIV, S. 199.
[5]) Es werden sich im Laufe unserer Untersuchungen noch öfter Parallelen zu Lehmann zeigen; jedoch sei darauf hingewiesen, daß ich in der Ableitung meiner Begriffe und Anschauungen einen vollständig anderen Weg eingeschlagen habe als Lehmann.

Grundsätzen der Erfolgsrechnung. Soweit aber die Selbstkostenrechnung der Errechnung des erzielbaren Preises und der Preispolitik dient, ist sie von anderen Bewertungsvorstellungen geleitet. Umgekehrt darf man nicht die für die Gewinnberechnung gewonnenen Bewertungsregeln ohne weiteres auf die Kalkulation anwenden wollen, wie es einige Schriftsteller tun, die über das Selbstkostenwesen geschrieben haben. Bewertungsregeln lassen sich nur gewinnen auf Grund der Zwecke, die eine Rechnung haben soll. Jede Bewertungsregel, die sich nicht herleitet aus dem Zwecke der Rechnung, ist bereits in ihrem Ausgang verfehlt." Hier vertritt also Schmalenbach einen deutlichen Dualismus hinsichtlich der Bewertung eines gewissen Teiles der Rechnungselemente — der Umsatzgüter — in Selbstkosten- und Erfolgsrechnung. Das braucht uns nicht zu verwundern; denn in dem oben geschilderten Unterschied zwischen Aufwand und Kosten, der bei Schmalenbach das erstemal durchgeführt wird, liegt bereits klar ein dualistisches Moment für die Beurteilung des Verhältnisses der beiden Rechnungen. Daß sich Schmalenbach selbst auch dieser Folgerung bewußt ist, geht aus seiner folgenden Äußerung in der „Selbstkostenrechnung" hervor![1])

„Die Differenzierung von Aufwand und Kosten wird von vielen Kalkulatoren als ein Nachteil empfunden, weil dadurch auch der kalkulierte Gewinn sich vom Erfolgsgewinn unterscheidet. Diese Kalkulatoren fühlen sich unbehaglich, daß sie nicht mehr ohne weiteres vom Kalkulationsgewinn auf den Erfolgsgewinn schließen können. Gesetzt, der Betrieb habe seine Ware mit 15% Gewinn verkauft, so ist, wenn der Erfolgsgewinn nicht dem Selbstkostengewinn entspricht, nicht gesagt, daß diese 15% verdient sind. Um den Erfolgsgewinn zu ermitteln, müßte man vom Selbstkostengewinn die neutralen Kosten ab- und die Zusatzkosten zuschlagen. . . . Unter diesen Umständen kann dem Bedürfnis der Kalkulatoren, den Gewinn der Erfolgsrechnung dem Gewinn der Selbstkostenrechnung begrifflich gleichzustellen, nicht gefolgt werden. Wichtige Gründe verbieten diese Gleichstellung."

Nach diesem Exkurs in die Literatur können wir feststellen, daß sich zwar an manchen Stellen Äußerungen finden, die sich mit der von uns gestellten Frage beschäftigen, daß aber nirgendwo eine erschöpfende Antwort gegeben wird, die klar die verschiedenen Möglichkeiten des Verhältnisses der beiden Rechnungen zueinander aufdeckt.

Kehren wir deshalb zu unseren eigenen Untersuchungen zurück,

[1]) Z. f. H. F. XIII, S. 273.

so ist zunächst zu sagen, daß mit der Feststellung der Möglichkeit monistischer oder dualistischer Rechnung allein noch gar nichts gesagt ist. Wir müssen weiter fragen: Worauf erstreckt sich der Monismus oder der Dualismus? Und wir werden sehen, der Monismus oder der Dualismus kann sich auf 2 ganz verschiedenartige Dinge beziehen. Er kann nämlich betreffen:

1. Die Rechnungselemente, das ist das Material der Rechnung.
2. Die Rechnungstechnik, das ist die Form der Rechnung.

Demnach wird unsere oben gestellte Frage nunmehr einen doppelten Charakter bekommen. Sie teilt sich in zwei Fragen:

1. Die Frage nach der Übereinstimmung der Rechnungselemente, nach der „materiellen Übereinstimmung" bzw. Nichtübereinstimmung.
2. Die Frage nach der Übereinstimmung der Rechnungsformen, der „formellen" Übereinstimmung bzw. Nichtübereinstimmung.

Was bedeutet die Stellung dieser Frage hinsichtlich der Rechnungselemente? Werden die Rechnungselemente in der Betriebsrechnung monistisch behandelt, so heißt dies: Selbstkosten- und Erfolgsrechnung arbeiten mit denselben Rechnungselementen, werden sie dualistisch behandelt, arbeiten sie mit verschiedenartigen Rechnungselementen. Wir nannten oben die Rechnungselemente der Erfolgsrechnung Aufwand, die der Selbstkostenrechnung Kosten. Wir können deshalb die Frage nach dem materiellen Verhältnis der beiden Rechnungen wie folgt formulieren: Ist alles, was Aufwand im Sinne der Erfolgsrechnung ist, auch Kosten im Sinne der Selbstkostenrechnung und müssen die sich entsprechenden Aufwand- und Kostenelemente in beiden Rechnungen immer gleich bewertet werden?

Bei einer materiell streng monistischen Rechnung müßten sich Aufwand und Kosten voll decken, bei einer dualistischen Rechnung würden sich Aufwand und Kosten nicht decken; sie hätten im ganzen eine verschiedene Höhe, m. a. W., es entständen neutraler Aufwand und Zusatzkosten. Wodurch diese Differenz von Aufwand und Kosten verursacht wäre, kann offenbar von einer der oben bereits genannten zwei Möglichkeiten für die Entstehung von neutralem Aufwand und Zusatzkosten abhängen. Es kann eine gegenständliche Verschiedenheit zwischen Aufwand und Kosten bestehen, indem Rechnungselemente, die in der einen Rechnung eingesetzt sind, in der anderen ganz fehlen, oder es besteht eine bloße Wertverschiedenheit zwischen Aufwand und Kosten.

Gleichgültig, welche dieser beiden Ursachen eine Rolle spielt, die Gesamtwirkung ist immer dieselbe, ein materieller Dualismus in beiden Rechnungen. Die absolute Höhe des dadurch entstehenden

neutralen Aufwandes oder der Zusatzkosten gibt uns das Maß dieses Dualismus an, während bei streng monistischer Behandlung weder neutraler Aufwand noch Zusatzkosten entstehen können.

Wir nannten die Rechnungselemente die materielle Grundlage der Rechnung, von der Anschauung ausgehend, daß Aufwand und Kosten das Material bilden, welches die beiden Rechnungen zu verarbeiten haben. Wenn wir ganz allgemein sahen, daß das materielle Verhältnis zwischen Selbstkosten- und Erfolgsrechnung ein monistisches oder ein dualistisches sein kann, so können wir dementsprechend von einem materiellen Monismus oder einem materiellen Dualismus der beiden Rechnungen reden.

Neben dem materiellen Verhältnis zwischen Selbstkosten- und Erfolgsrechnung haben wir aber das formelle Verhältnis zu untersuchen. Formell nennen wir das Verhältnis, soweit es die Technik betrifft, deren sich die beiden Rechnungen bei der Verarbeitung der Betriebsziffern bedienen. Die Technik der Verarbeitung der Betriebsziffern zeigt sich in der Buchhaltung. Wir sahen bereits, daß Selbstkosten- und Erfolgsrechnung im allgemeinen einen verschiedenen Weg gehen. Sie gruppieren die Rechnungselemente nach verschiedenen Gesichtspunkten. Dennoch kann eine gewisse buchhaltungstechnische Übereinstimmung bestehen. Die beiden Rechnungen können formell so eng miteinander verbunden sein, daß kein Kostenelement in die Selbstkostenrechnung eingesetzt wird, das nicht entweder eine Buchung in der Erfolgsrechnung verursacht, oder aus einer solchen hervorgeht; umgekehrt könnte, allerdings nur unter der Voraussetzung auch eines materiellen Monismus, keine Aufwandbuchung in der Erfolgsrechnung vorgenommen werden, ohne daß daraus ein entsprechendes Kostenelement in der Selbstkostenrechnung entsteht. Wenn Selbstkostenrechnung und Erfolgsrechnung so miteinander verbunden sind, daß einer Buchung in der einen Rechnung unter allen Umständen eine Buchung in der anderen Rechnung parallel geht, so liegt formeller Monismus in strengster Form vor. Wir werden aber auch dann noch von einem formellen Monismus sprechen müssen, wenn nur einseitig die Selbstkostenrechnung sich auf die Buchungen der Erfolgsrechnung aufbaut, wenn aber als Folge von materiellem Dualismus die Erfolgsrechnung außerdem neutralen Aufwand verbucht, der seiner Natur nach keine Berücksichtigung in der Selbstkostenrechnung findet.

Der strengste formelle Monismus könnte also nur möglich sein, wenn auch materieller Monismus besteht. Dagegen werden wir formellen Monismus auch immer dann als vorliegend erachten, wenn nur

hinsichtlich des neutralen Aufwandes eine formelle Differenz vorliegt. Formeller Dualismus liegt vor, wenn Selbstkosten- und Erfolgsrechnung ohne jeden buchhaltungstechnischen Zusammenhang arbeiten.

Während der neutrale Aufwand eine gewisse Störung auf den formellen Monismus ausübt, ist dies bei den Zusatzkosten nicht der Fall. Sie können auch in jedem formell-monistischen Rechnungssystem Berücksichtigung finden, welcher Umstand gerade für uns von großer Wichtigkeit werden wird.

Wir stellen die Frage nach dem formellen Verhältnis der beiden Rechnungen mit Vorteil einseitig unter dem Gesichtspunkte der Selbstkostenrechnung, gerade um den Einflüssen zu entgehen, die das materielle Verhältnis durch den neutralen Aufwand auf das formelle Verhältnis ausübt. Das heißt, wir fragen nicht etwa: Stimmen Erfolgsrechnung und Selbstkostenrechnung in ihrer Technik so weit überein, daß jeder Aufwandbuchung eine Kostenbuchung und jeder Kostenbuchung eine Aufwandbuchung entspricht? sondern unsere Frage lautet: Geht jeder Kostenbuchung in der Selbstkostenrechnung eine Aufwandbuchung in der Erfolgsrechnung parallel? Wenn ja, so sprechen wir von formellem Monismus, wenn nein, so besteht buchhalterisch kein zwangsläufiger Zusammenhang zwischen beiden Rechnungen, es liegt formeller Dualismus vor. Es kann unabhängig vom formellen Verhältnis auch das materielle Verhältnis monistisch oder dualistisch sein. Dabei soll schon hier betont werden: Es handelt sich bei der Aufweisung dieser Verhältnisse zunächst nur um prinzipielle Möglichkeiten. Praktisch wird fast nie eines dieser beiden Verhältnisse ganz rein vorliegen, sei es materieller oder formeller Monismus oder Dualismus, sondern es bilden sich Mischformen, die mehr oder weniger der einen oder anderen Form zuzurechnen sind. Grundsätzlich sind aber alle Möglichkeiten erfaßt, wenn wir hier nochmals gegenüberstellen:

1. Materieller Monismus — materieller Dualismus.
2. Formeller Monismus — formeller Dualismus.

Durch die Kombination dieser beiden Formenpaare ergeben sich aber nun für die Praxis vier prinzipielle Möglichkeiten:

a. formell und materiell dualistische Rechnung,
b. formell dualistische und materiell monistische Rechnung,
c. formell und materiell monistische Rechnung,
d. formell monistische und materiell dualistische Rechnung.

Diese vier Möglichkeiten sollen im nächsten Abschnitt besprochen werden.

3. Die vier Möglichkeiten des Rechnungsverhältnisses.

a) Die formell und materiell dualistische Rechnung.

Diese Rechnungsform ist als die primitivste der vier möglichen Abhängigkeitsverhältnisse anzusehen. Es besteht keinerlei systematischer Zusammenhang zwischen Erfolgs- und Selbstkostenrechnung. Sie ist formell dualistisch, das heißt Selbstkosten- und Erfolgsrechnung arbeiten vollkommen getrennt. Zwar wird die Selbstkostenrechnung manche Angaben aus der Erfolgsrechnung übernehmen, so z. B. wird der Unkostenzuschlag bei der Zuschlagskalkulation aus den Unkostenkonten der Erfolgsrechnung ermittelt. Aber dieser Zusammenhang ist nur gegeben dadurch, daß die Selbstkostenrechnung gewisse Ziffern braucht, die mehr zufällig aus der Erfolgsrechnung hervorgehen. Sie arbeitet nicht zwangsläufig mit der Erfolgsrechnung gemeinsam. Sie könnte die Ziffern gerade so gut statistisch nur für ihre eigenen Zwecke sammeln. Es ist insbesondere, da kein buchhalterischer Zusammenhang zwischen beiden Rechnungen besteht, keine gegenseitige Kontrolle möglich. Jede der beiden Rechnungen steht vollkommen auf sich selbst gestellt da.

Das äußere Merkmal jeder formell-dualistischen Rechnung ist das Fehlen solcher Konten innerhalb der Erfolgsrechnung, welche den Zwecken der Selbstkostenrechnung dienen. Da letztere ohne Zusammenhang mit der Erfolgsrechnung ist, kann sie auch keinen Einfluß auf deren Kontierung ausüben. Diese geschieht vielmehr nur mit Rücksicht auf den Erfolg des Unternehmens, der in dem Gewinn und Verlustkonto ausgewiesen wird. Dadurch erscheint der Erfolg des Unternehmens in einer Summe nur auf dem Gewinn- und Verlustkonto als Differenz zwischen Gesamtaufwand und Gesamtleistung. Das ist ein wichtiger Gegensatz zur formell monistischen Rechnung, wo, wie wir sehen werden, das Gewinn- und Verlustkonto in der Hauptsache eine Zusammenfassung von vorgearbeiteten Erfolgsziffern der einzelnen Betriebe und evtl. anderer Erfolgsquellen ist.

Da die Rechnung auch materiell dualistisch ist, ermittelt die Selbstkostenrechnung ihre Rechnungselemente und bewertet sie, ohne sich irgendwie darum zu kümmern, ob die Rechnungselemente auch in der Erfolgsrechnung vorkommen. Der materielle Dualismus ist in diesem Falle meist unbewußt. Derjenige, welcher die Selbstkostenrechnung ausführt, weiß gar nichts davon, daß wahrscheinlich dieselben Rechnungselemente, die er verarbeitet, in irgendeinem Zusammenhang auch in der Erfolgsrechnung eine Rolle spielen. Es ist wichtig, diesen unbewußten materiellen Dualismus zu betonen;

denn wir werden unten den Fall kennenlernen (vgl. S. 44), wo der materielle Dualismus zum bewußten Prinzip gemacht wird.

Als Folge der materiell und formell dualistischen Rechnung entstehen Differenzen zwischen Selbstkosten- und Erfolgsrechnung, d. h. es entsteht neutraler Aufwand und Zusatzkosten, zu deren Kontrolle keine Möglichkeit besteht, für die sich aber auch niemand interessiert. Im ganzen ist die formell und materiell dualistische Rechnung durchaus planlos und ungenau, weil sie eben von vornherein unwissenschaftlich ohne Einblick in die Betriebszusammenhänge aufgebaut ist.

b) Die formell dualistische, materiell monistische Rechnung.

Diese steht bereits eine Stufe höher. Sie bleibt zwar formell dualistisch. In dieser Hinsicht gilt das, was wir soeben über den formellen Dualismus ausgeführt haben. Dagegen verfolgt sie hinsichtlich des materiellen Verhältnisses das Prinzip, daß in der Selbstkostenrechnung dieselben Rechnungselemente und zwar mit denselben Werten eingesetzt werden, wie in der Erfolgsrechnung. Da sie materiell monistisch ist, kennt diese Rechnung im allgemeinen keinen Unterschied zwischen Kosten und Aufwand. Ihre Voraussetzung ist also die Anschauung, daß die Rechnungselemente in Erfolgs- und Selbstkostenrechnung übereinstimmen müssen. Eine vollkommen materiell monistische Rechnung wird nie vorkommen; denn in jedem Betriebe gibt es gewissen Aufwand, der seiner Natur nach ohne jeden Zusammenhang mit dem Wirtschaftszweck des Unternehmens ist, der deshalb nicht in der Selbstkostenberechnung berücksichtigt wird, während er in der Erfolgsrechnung als neutraler Aufwand auftritt. Beispielsweise wird ein Unternehmen eine größere wohltätige Stiftung nicht in die Selbstkostenrechnung einstellen; oder ein Unternehmen erleidet einen Verlust durch eine Effektenspekulation. Derartigen neutralen Aufwand können wir unberücksichtigt lassen. Wir sehen eine Rechnung bereits dann als materiell monistisch an, wenn prinzipiell solcher Aufwand als Kosten gerechnet wird, und demzufolge nur der Erfolg mit der Selbstkostenrechnung übereinstimmt, der seiner Natur nach mit der Produktion in Zusammenhang steht. In der praktischen Betrachtung haben wir zu untersuchen, welcher Aufwand als mit der Produktion in Zusammenhang stehend anzusehen ist. Eine materiell monistische Rechnung muß natürlich eigentlich in Selbstkosten- und Erfolgsrechnung das gleiche Resultat liefern. Bei dem formellen Dualismus

ist aber die Möglichkeit zur Kontrolle der Übereinstimmung beider Rechnungen nicht groß. Es wird im allgemeinen nur ein ziemlich summarischer Vergleich der Gesamtresultate vorgenommen werden können, der sich ebenfalls, wie bei der ersten Form des Abhängigkeitsverhältnisses, nicht zwangsläufig ergibt. Ein Einblick in die Zusammenhänge und Übereinstimmung der einzelnen Aufwand- und Kostenelemente ist nicht möglich.

Praktisch wird diese Rechnungsform sehr selten vorkommen. Wenn ein Betrieb in der Organisation des Rechnungswesens einmal soweit fortgeschritten ist, daß er überhaupt den Zusammenhang von Selbstkosten- und Erfolgsrechnung sieht, und wenn er dementsprechend versucht, die Rechnungselemente der beiden Rechnungen miteinander in Einklang zu bringen, so wird er auch einen Schritt weiter gehen, und den formellen Zusammenhang zwischen Erfolgs- und Selbstkostenrechnung herzustellen suchen.

Immerhin ist uns in der monographischen Literatur von Betriebsorganisationen ein Fall begegnet, wo formeller Dualismus mit materiellem Monismus verbunden ist. Es ist dies die Arbeit Paschkes[1]: „Selbstkostenberechnung und Buchführung für Ziegeleibetriebe". Der formelle Dualismus geht beispielsweise aus folgender Äußerung hervor[2]: „Die Betriebsrechnungskonti haben nichts mit der kaufmännischen Buchführung zu tun". Dabei versteht Paschke unter Betriebsrechnungskonti diejenigen Konten, die ausschließlich der Selbstkostenrechnung dienen. Andererseits geht der materielle Monismus daraus hervor, daß er den Reingewinn kalkulatorisch durch folgendes Schema ermittelt und diese Ziffern mit den buchhalterisch gewonnenen genau übereinstimmen sollen[3]:

Einnahme	Selbstkosten	Reservefonds	Gewinn
4396,80	3468,98	346,90	580,92

Die Organisation Paschkes ist wohl dadurch zu erklären, daß der Betrieb vorwiegend nach technischen Grundsätzen organisiert ist, von Technikern, die zwar eine genaue Selbstkostenrechnung und Betriebskontrolle haben wollten, — die tatsächlich, insbesondere was die Zinskostenberechnung anbelangt, mit erstaunlicher Genauigkeit durchgeführt ist — welche aber buchhalterisch nicht genügend geschult waren, um auch den buchhalterischen Zusammenhang der beiden Rechnungen durchzuführen. Da der Techniker den

[1]) Erste Veröffentlichung in der Z. f. h. F. III, S. 289—396; später bei G. A. Gloeckner, Leipzig.

[2]) A. a. O. S. 345.

[3]) A. a. O. S. 387.

oft feinen, nur wirtschaftlich zu erklärenden Unterschied zwischen Kosten und Aufwand nicht sehen konnte, entstand eine Selbstkostenrechnung, die als Rechnungselement nur die „tatsächlich" verbrauchten Werte, die auch in der Erfolgsrechnung erfaßt werden, kennt, die aber anderseits keine zwangsläufige Verbindung mit der Erfolgsrechnung durch die formelle Vereinigung erhält.

So könnenn wir die Rechnungsführung Paschkes als einen Sonderfall, der nur durch ganz bestimmte Umstände herbeigeführt wurde, ansehen. Im allgemeinen wird man sehr selten die Verbindung von formellem Dualismus mit materiellem Monismus antreffen.

c) Die formell und materiell monistische Rechnung.

Sie ist die logische Weiterentwicklung der formell dualistischen, materiell monistischen Rechnung und ist um so eher geeignet, an deren Stelle zu treten, als bei planmäßiger Gleichsetzung der Rechnungselemente in Selbstkosten- und Erfolgsrechnung die formelle Vereinheitlichung eher eine Erleichterung als eine Erschwerung der Rechnungsorganisation bedeutet.

Der formelle Monismus ist als ein wesentlicher Fortschritt in der Rechnungsführung anzusehen. Denn, ohne vorläufig in das praktische Funktionieren der Rechnung Einblick zu tun, können wir schon jetzt sagen, daß durch das zwangsläufige Zusammenarbeiten von Selbstkosten- und Erfolgsrechnung eine weitgehende gegenseitige Kontrolle ausgeübt werden kann.

Äußerlich unterscheidet sich die Rechnungsführung wesentlich von der formell dualistischen Rechnung dadurch, daß jetzt die Erfolgsrechnung stark unter dem Einfluß der Selbstkostenrechnung steht. Die Erfolgsrechnung gliedert ihre Rechnungselemente nicht mehr nur nach ihren eigenen Bedürfnissen, sondern auch nach den Bedürfnissen der Selbstkostenrechnung. Dadurch entsteht innerhalb der Erfolgsrechnung ein ganzes Kontensystem, das lediglich den Zwecken der Selbstkostenrechnung dient, das wir mit Calmes[1]) und Lehmann[2]) als „Betriebsrechnung" (im engeren Sinne füge ich hinzu, weil man wohl auch weitere Teile des Rechnungswesens mit Betriebsrechnung bezeichnet findet, bw. Peiser, „Betriebsrechnung in Maschinenbauanstalten") bezeichnen können.

Als Folge des doppelten Monismus, einerseits Übereinstimmung von Kosten und Aufwand, anderseits Übereinstimmung in der formellen Rechnungsführung, ergibt sich — zum mindesten theoretisch

[1]) Calmes, Fabrikbuchhaltung.

[2]) „Zur Theorie der industriellen Calculation", Z. f. h. F. XIV, S. 194.

— daß das Zusammenarbeiten von Erfolgs- und Selbstkostenrechnung so weit gehen kann, daß die letztere vollkommen in der ersteren aufgeht; denn wenn jeder Unterschied zwischen beiden Rechnungen aufgehoben wird, dann werden sie selbst eben dasselbe. Buchhalterisch gesprochen: Das Gewinn- und Verlustkonto würde zusammenfallen mit dem Ergebnis der Betriebsrechnung, die im „Betriebskonto" die gesamte Selbstkostenrechnung zusammenfaßt. Die Sollseite des Gewinn- und Verlustkontos, also der gesamte Aufwand, wäre dann gleichzeitig die Addition der sämtlichen Kosten, der auf der Habenseite die Leistung oder im Sinne der Selbstkostenrechnung der Ertrag gegenübersteht. Deren Differenz ergibt gleichmäßig für Erfolgs- und Selbstkostenrechnung den Erfolg, von dem allenfalls noch solcher neutrale Aufwand abzusetzen wäre, der ohne jede Beziehung zur Produktion unter keinen Umständen Kosten sein könnte. (Vgl. S. 39). So wäre das Ideal der formell und materiell monistischen Rechnung.

Praktisch wird es selten so vollkommen zu erreichen sein. Ganz durchzuführen ist es, wie wir noch sehen werden, nur in Betrieben mit einheitlicher Massenfabrikation und dementsprechend Divisionskalkulation. In Betrieben mit Einzelfabrikation und Zuschlagskalkulation kommt gewöhnlich eine Unstimmigkeit durch den technischen Verrechnungsfehler herein, der in der Ungenauigkeit der Unkostenzuschläge begründet ist und sich nie ganz vermeiden läßt. Hiervon abgesehen kann aber tatsächlich mittels einer konsequent und praktisch durchgeführten Organisation auch bei der Zuschlagskalkulation eine weitgehende Übereinstimmung herbeigeführt werden.

Ein Beispiel hierfür ist die von Peiser geschilderte Organisation[1]). Er verlangt, abgesehen von bestimmten Aufwandelementen, die er planmäßig aus der Selbstkostenrechnung fortläßt, unbedingte Übereinstimmung zwischen beiden Rechnungen hinsichtlich der Rechnungsform und des Ergebnisses. Der durch die Erfolgsrechnung ermittelte „buchhalterische Gewinn" darf sich von dem durch die Selbstkostenrechnung ermittelten „nachkalkulatorischen Reingewinn" nur um die Differenz zwischen verrechneten Betriebskostenzuschlägen und wirklich entstandenen unproduktiven Kosten unterscheiden. Der formelle Monismus wird erreicht durch ein fein ausgebildetes Kontensystem[2]), das allen Anforderungen der Selbstkostenrechnung gerecht wird, und durch ein Gewinn- und Verlustkonto abgeschlossen wird, welches eine genaue Kontrolle der Selbst-

[1]) Vergl. Peiser, „Betriebsrechnung", S. 22 ff.
[2]) A. a. O. S. 53 ff.

kostenrechnung ermöglicht. Um den Störungen der Unkostenzuschläge zu entgehen, führt Peiser im Haben des Gewinn- und Verlustkontos unter dem Begriff „Deckung" einen Posten auf, welcher die Differenz zwischen Summe der Erlöse und Summe der produktiven Kosten sämtlicher Produkte umfaßt. Der Erlös ist für Selbstkosten- und Erfolgsrechnung natürlich derselbe, die produktiven Kosten müssen infolge des materiellen Monismus ebenfalls gleich sein. Demgemäß muß die Deckung, die sich einerseits kontenmäßig aus der Erfolgsrechnung, anderseits durch Addition aus der Selbstkostenrechnung ergibt, übereinstimmen, auch wenn die verrechneten Unkostenzuschläge, die innerhalb der Deckung liegen, nicht mit den tatsächlich verbuchten Betriebsunkosten der Erfolgsrechnung übereinstimmen.

Grundsätzlich sollen sich natürlich der Natur der materiell monistischen Rechnung nach auch diese Unkostenbeträge decken. Unstimmigkeiten werden nur durch die zeitliche Verschiedenheit der Unkosten hervorgerufen, denen die Selbstkostenrechnung nicht immer folgen kann. Das Nähere hierüber müssen wir für den praktischen Teil aufsparen.

Auf formellen und materiellen Monismus läuft auch das System heraus, das Calmes in seinen verschiedenen Schriften fordert[1]). Monographien von Betrieben mit Zuschlagskalkulation, aus denen einwandfrei hervorgeht, daß sie sich auf diese Rechnungsart aufbauen, sind mir sonst nicht begegnet. In Betrieben mit Divisionskalkulation kommt formeller und materieller Monismus öfter vor[2]); das ist erklärlich, weil er hier leichter und weiter durchgeführt werden kann.

d) Die formell monistische, materiell dualistische Rechnung.

Wir kommen jetzt zu der Rechnung, die ich als die höchststehende Form des Verhältnisses zwischen Selbstkosten- und Erfolgsrechnung ansehe. Die Rechnung ist formell monistisch, hat also buchhalterische Vereinheitlichung, sie ist materiell dualistisch, unterscheidet also Aufwand und Kosten.

Da unserer Grundanschauung nach solche Rechnungsformen die besten sind, die am meisten Einblick in den Organismus des Betriebes gestatten, muß bewiesen werden, daß das bei dieser Rechnungsform der Fall ist. Zur Begründung meiner Behauptung, daß die formell

[1]) Fabrikbuchhaltung, Fabrikbetrieb, Statistik.

[2]) Eine der besten Darstellungen ist in dieser Hinsicht Th. Beste, Die Buchführung und Selbstkostenberechnung eines Berg- und Hüttenbetriebes.

monistische, materiell dualistische Rechnung die feinste Erkenntnis der Vorgänge im Unternehmen gestattet, muß zunächst an das erinnert werden, was oben über die allgemeinen Beziehungen zwischen Selbstkosten- und Erfolgsrechnung ausgeführt wurde, und wie wir daraus die Unterscheidung von Kosten und Aufwand abgeleitet haben. Wir beginnen also mit dem materiellen Verhältnis.

Die Unterscheidung von Kosten und Aufwand ergab sich uns aus der Erkenntnis, daß die Rechnungselemente in Selbstkosten- und Erfolgsrechnung nicht immer dieselben sind oder sein sollten. Wie sich die Rechnungselemente im einzelnen unterscheiden können, wurde in unseren bisherigen theoretischen Untersuchungen nur angedeutet und braucht uns auch hier noch nicht näher zu interessieren. Wenn wir aber infolge gewisser Unterschiede zwischen Selbstkosten- und Erfolgsrechnung die theoretisch begriffliche Unterscheidung zwischen Aufwand und Kosten vornahmen, so ist es ohne weiteres klar, daß sich hieraus mit Notwendigkeit ein materieller Dualismus ergibt. Der materielle Dualismus beruht ja gerade auf der Erkenntnis, daß Aufwand und Kosten nicht dasselbe sind, daß m. a. W. Selbstkosten- und Erfolgsrechnung es nicht immer mit denselben Werten zu tun haben. Eine Rechnung, die dies nicht erkennt, ist materiell monistisch; in dem materiellen Monismus liegt somit das Bekenntnis, daß derjenige, der diese Rechnung vertritt, den Unterschied von Kosten und Aufwand nicht anerkennt. Wir, die wir ausdrücklich den Unterschied zwischen Kosten und Aufwand hervorgehoben haben, müssen also notwendigerweise eine Rechnung, die diesem Unterschied auch praktische Anerkennung verschafft, hoch einschätzen. Die einzige Rechnungsform, die dieser Forderung gerecht wird, ist die materiell dualistische.

Die materiell dualistische Rechnung, die wir hier vertreten, unterscheidet sich aber wesentlich von der materiell dualistischen Rechnung, die wir in Abschnitt II A 3a angeführt haben. Was dort zufällig in der Systemlosigkeit begründet lag, wird hier zum bewußten Prinzip erhoben und erhält dadurch natürlich eine ganz andere Bedeutung; während dort das, was die Verschiedenartigkeit der Rechnungselemente ausmachte, mehr oder weniger in der Luft schwebte, erfolgt jetzt die Erfassung und Bewertung der Rechnungselemente in beiden Rechnungen planmäßig gemäß dem Unterschiede von Aufwand und Kosten.

Unsere Rechnung ist nun gleichzeitig formell monistisch. Selbstkosten- und Erfolgsrechnung arbeiten zwangsläufig gemeinsam. Der allgemeine Vorteil des formellen Monismus wurde bereits im vorigen Abschnitt hervorgehoben: Die beiden Rechnungen können sich gegen-

seitig kontrollieren, ihre Ziffern werden in einem gemeinsamen Buchungssystem erfaßt, das die beiden Rechnungen immer unmittelbar miteinander verbindet und vergleicht.

In Verbindung mit dem materiellen Dualismus erlangt der formelle Monismus aber noch weitere Bedeutung. Man könnte zwar auf den ersten Blick fragen: Ist denn formeller Monismus bei materiellem Dualismus überhaupt möglich; liegt es nicht in der Verschiedenheit der Werte mit Notwendigkeit begründet, daß eine formelle Vereinigung der Rechnung unmöglich ist? Diese Frage ist aber zu verneinen. Im Gegenteil, wenn wir die Form nicht dem Inhalt unterordnen, sondern anpassen, das heißt mit anderen Worten, wenn wir die formell monistische Rechnung richtig anwenden, so ist sie infolge ihrer vergleichenden Tätigkeit dazu geeignet, den materiellen Dualismus erst nach außen voll sichtbar zu machen. Durch die gemeinsame Erfassung von Kosten und Aufwand in demselben Kontensystem werden sie zwangsläufig einander gegenübergestellt und verglichen. Bei dem Vergleich zweier verschiedener Größen ergibt sich deren Differenz. Die Differenz zwischen Aufwand und Kosten, die sich somit hier ergibt, ist neutraler Aufwand oder Zusatzkosten. Diesen verleiht also die formell monistische Rechnung in Verbindung mit der materiell dualistischen ziffernmäßig meßbaren Ausdruck. Das ist das Wesen und der Hauptvorzug dieser Rechnungsform.

So können wir zusammenfassend sagen: Wenn sich der materielle Dualismus mit Notwendigkeit aus der Verschiedenheit zwischen Selbstkosten- und Erfolgsrechnung ergibt, so macht der formelle Monismus es möglich, diese Verschiedenheiten, die sich auf ganz bestimmte betriebliche Gründe zurückführen lassen, zu messen, wodurch, wie uns erst weiter unten ganz klar werden wird, die buchhalterische Vereinheitlichung der beiden Rechnungen ein vorzügliches Mittel wird zur Erkenntnis der in dem Unternehmen nach verschiedenen Seiten hin wirkenden Kräfte.

Dies mag als theoretische Grundlage genügen. Zu schildern, wie die Praxis bei der Gestaltung dieser Rechnung zu verfahren hat, wird die vornehmste Aufgabe unserer weiteren Ausführungen sein.

Praktische Beispiele aus der Literatur für die einheitliche Durchführung dieser Methode könnnen leider nicht gegeben werden, da mir keine Beschreibungen von Betrieben zu Gesicht gekommen sind, die hiernach verfahren. Wo die eine oder andere Einzelheit dieses Verfahrens in der Praxis bereits in Übung ist, werde ich es bei der Besprechung dieser Einzelheit jeweils besonders bemerken.

B. Die Fragestellung in praktischer Hinsicht.

Die theoretische Betrachtung des Abhängigkeitsverhältnisses von Selbstkosten- und Erfolgsrechnung führte uns zu der Erkenntnis der vier prinzipiellen Möglichkeiten. Diese Möglichkeiten sind keine „graue Theorie", wie ja eine wahre Theorie nie grau sein darf. Die Praxis steht vielmehr von Fall zu Fall, wenn auch meist unbewußt, vor der Frage, nach welcher der von dieser Theorie aufgewiesenen Formen sie verfahren will. Ein einheitliches Verfahren wird sich aber nicht immer in solcher Reinheit ergeben, wie wir es dargestellt haben. Man wird sich vielmehr oft vor die Notwendigkeit gestellt sehen, gewisse Einschränkungen und Umbiegungen vorzunehmen. Man wird sich jeweils die Frage vorzulegen haben: Welche der grundsätzlich möglichen Formen kann ich mit Vorteil auf die einzelnen Rechnungselemente anwenden; wie kann ich denselben praktische Gestaltung verleihen? Die Beantwortung dieser Frage ist unsere nächste Aufgabe.

Wir legen dabei unsere Teilung in formelles und materielles Verhältnis zu Grunde, müssen aber zuvor den bisher bereits häufig gebrauchten Grundbegriff der „Rechnungselemente" so weit klären, daß auch die Anwendung desselben bei unserer praktischen Betrachtung mit Erfolg möglich ist, weil ja auf die verschiedenartige Behandlung der Rechnungselemente unser Grundproblem immer wieder hinausläuft.

1. Die 5 Rechnungs-Elemente.

Es interessieren uns hier wieder nur die negativen Rechnungselemente, also diejenigen, welche gemäß unserem Schema auf Seite 31 sich in Aufwand und Kosten teilen.

Diejenigen, welche über Selbstkostenrechnung geschrieben haben, unterscheiden zumeist drei Gruppen von Kosten, oder wie Calmes sich auch ausdrückt „Kostenelementen"[1]), nämlich Lohnkosten, Materialkosten und Fabrikationsunkosten, zu welchen zuweilen noch hinzukommen: „4. die Handlungsunkosten, bestehend aus den Verwaltungs- und den Verkaufsunkosten." Als Fabrikationsunkosten sind dann „im Gegensatz zu den direkten Material- und Lohnaufwendungen diejenigen Kosten eines Unternehmens zu verstehen, deren unmittelbare Zuteilung auf die umgesetzte Ware resp. auf die hergestellten Erzeugnisse oder auf die Betriebsabteilungen nicht möglich ist, weil diese Aufwendungen durch das Unternehmen als Ganzes verursacht werden[2])."

[1]) „Statistik" S. 197, „Fabrikbetrieb" S. 204.
[2]) Fabrikbetrieb S. 212.

Diese Einteilung kann uns aber nicht befriedigen. Sie ist berechtigt, solange man die Kosten — im S. Calmes, besser die Rechnungselemente in unserem Sinne — nur unter dem Gesichtspunkte der Verarbeitung in der Selbstkostenrechnung betrachtet. Diese Betrachtungsweise ist aber einseitig und kann keine Klarheit in das Stadium bringen, welches der Verarbeitung der Rechnungselemente vorhergehen muß, nämlich deren Entstehung. Die Entstehung ist zweifellos das Primäre, jegliche Verarbeitung, sei es in Erfolgs- oder Selbstkostenrechnung, ist etwas Sekundäres. In dem primären Stadium sind die Rechnungselemente noch rein als solche, nicht unmittelbar als Kosten oder Aufwand, zu betrachten. So kommt es, daß die von der Kostenverteilung ausgehende Einteilung in Lohn- und Materialkosten sowie allgemeine oder unproduktive Kosten — ganz abgesehen davon, daß sie nur Sinn für die Zuschlagskalkulation hat, — keinen Einblick in die eigentlichen Ursachen für die Entstehung der Rechnungselemente zu geben vermag.

Bei näherer Betrachtung stellt sich nämlich heraus, daß die allgemeinen Unkosten gar keine selbständige Gruppe von Kosten- oder Rechnungselementen darstellen, sich vielmehr selbst noch aus solchen zusammensetzen.

Das negative Rechnungselement steht am Anfang einer jeden wirtschaftlichen Leistung. Jede wirtschaftliche Leistung beginnt mit einem Güterverzehr, durch diesen Güterverzehr steht das Unternehmen mit der Außenwirtschaft in Verbindung. Irgend wann und in irgend einer Form muß jedes Gut einmal von außen in den Betrieb hereingekommen sein; denn schließlich ist ja jeder Betrieb selbst aus einer Reihe von außen genommener Güter zusammengesetzt. Und die Arbeitsleistungen, welche der Betrieb verzehrt, werden ständig aus fremden Wirtschaften (der Arbeiter) entnommen. So knüpft letzten Endes der Betrieb durch die Rechnungselemente an die übrigen Wirtschaften oder an die Volkswirtschaft an, und den Rechnungselementen, die der Betrieb in seine Rechnung einstellt, entspricht der Verzehr von volkswirtschaftlichen Gütern. Der Güterverzehr des einzelnen Unternehmens erstreckt sich auf alle in der Volkswirtschaft vorkommenden Güter. Das hat auch Lehmann klar erkannt, und er beginnt deswegen seine „Einteilung der Kosten“[1]) mit Recht mit einer Einteilung der Güter, wie die Volkswirtschaft sie kennt:

I. Materielle Güter:
   a) Verbrauchsgüter,
   b) Gebrauchsgüter.

II. Dienste:
   a) persönliche Leistungen,
   b) Nutzung dauerhafter Güter.

[1]) „Theorie der Produktionskostenermittlung“ Z. f. H. F. XIV, S. 209 ff.

Verbrauchsgüter im Sinne des Einzelunternehmens sind die Materialien, welche in der Unternehmung irgendwie verzehrt oder umgewandelt werden, sei es, daß sie unmittelbar in das neue Produkt übergehen oder indirekt bei dessen Herstellung verbraucht werden.

Die Gebrauchsgüter, die das Unternehmen im Laufe der Zeit verzehrt, sind die Anlagen; sie werden verzehrt, indem sie während längerer oder kürzerer Perioden an Produktivkraft so viel verlieren, bis sie ersetzt werden müssen. Die Abnahme an Produktivkraft wird im Unternehmen erfaßt durch die Abschreibung, welche somit das Rechnungselement des Gebrauchsgüterverzehrs ist.

Was die persönlichen Leistungen in der Einzelwirtschaft umfassen, bedarf keiner näheren Erklärung. Deren Rechnungselemente sind Löhne und Gehälter.

Über die Benutzung dauerhafter Güter sagt Lehmann[1]): „Die dauerhaften Güter im weitesten Sinne, zu denen privatwirtschaftlich auch der Grund und Boden gehört, stellen nun das Kapital eines Unternehmens dar; folglich ist unter den Kosten für die Nutzung dauerhafter Güter der Preis zu verstehen, den man für die Nutzung des Kapitals seiner relativen Knappheit[2]) wegen zu zahlen hat, und den man Zins nennt. Die Kosten für die Nutzung dauerhafter Güter sind also die Verzinsungskosten."

Die Zinsen sind demnach in unserer Terminologie das Rechnungselement, welches der Nutzung dauerhafter Güter entspricht. Obwohl wir uns dem anschließen, soll nicht verfehlt werden, darauf hinzuweisen, daß ein gewisser guter Wille dazu erforderlich ist, um diese theoretische Ableitung anzuerkennen. Die dauerhaften Güter ohne weiteres dem privatwirtschaftlichen Kapital gleich zu setzen, ist zum mindesten eine Ungenauigkeit, wenn nicht gesagt wird, daß das Kapital eines Unternehmens auch Teile umfaßt, die, volkswirtschaftlich gesehen, jedenfalls keine dauerhaften Güter sind, nämlich das gesamte umlaufende Kapital (wie Warenvorräte, Löhne, Bargeld usw.), für deren Nutzung aber dennoch Zinsen gezahlt werden müssen. Wir können uns gegenüber diesem Einwande helfen, indem wir vom Standpunkte des Einzelunternehmens aus das umlaufende Kapital in seiner Gesamtheit und auf die Dauer ebenfalls als ein dauerhaftes Gut ansehen.

Wir haben somit vier Rechnungselemente gefunden, welche praktisch den Grundstock der Rechnungsführung bilden. Es sind:

[1]) A. a. O. Seite 210.

[2]) Anm. von Lehmann: „Cassel, Theoretische Sozial-Ökonomie, Leipzig 1918.

1. die Materialien,
2. die Abschreibungen,
3. die Löhne und Gehälter,
4. die Zinsen.

Außer diesen vier Grundelementen aber kommen eine ganze Reihe von Elementen vor, die sich in keine dieser Gruppen einordnen lassen. Es sind: Frachten, Porti, Telefongebühren, Versicherungen, Steuern, Zölle, Reisespesen, Wohltätigkeitsausgaben und andere. Was für eine Bewandtnis hat es mit diesen?

Es kann kein Zweifel darüber bestehen, daß alle diese Rechnungselemente in dem Betriebe, wo sie als negative Rechnungselemente auftreten, keinem der vier Grundelemente angehören. Sie alle treten aber in einer anderen Wirtschaft als positive Rechnungselemente auf, und hier lassen sie sich als solche wieder auf die vier Grundelemente zurückführen, wenn wir hier von dem Teil absehen, der eben wieder zu der fünften Kategorie gehört, die wir hier untersuchen. Über diese fünfte Kategorie sagt Lehmann[1]): „ . . . diese Kosten stellen das Opfer dar für Güter, die im Sinne der obigen Gütereinteilung aus Elementen der volkswirtschaftlichen Güter sich zusammensetzen, bevor sie noch auf die einzelne Wirtschaft Einfluß gewinnen. Diese Kosten sollte man ihres privatwirtschaftlichen Charakters wegen am zweckmäßigsten Mischkosten nennen....“

Dieser Begriff ist gut, solange man wirklich nur an Kosten denkt. Wir haben es aber in Wirklichkeit ja noch gar nicht unbedingt mit Kosten zu tun, sondern nur mit Rechnungselementen. Wir müssen deswegen richtiger von „Mischrechnungselementen“ — oder einfacher von Mischelementen — sprechen. Von einem anderen Gesichtspunkte aus könnte man auch von „Außendiensten“ sprechen, weil es sich bei allen diesen Rechnungselementen um Gegenwerte für solche Dienste oder Leistungen handelt, die außerhalb des Betriebes entstehen. Wenn jemand einen besseren, d. h. klareren und umfassenderen Begriff vorschlagen kann, will ich ihn gerne akzeptieren. So lange müssen wir uns mit „Mischelementen“ und „Außendiensten“ behelfen.

Wir sagen also: Außer obigen vier Grundelementen haben wir als fünftes Rechnungselement die Mischelemente oder Außendienste. Wenn diese fünfte Kategorie in der Ableitung auch den vier übrigen Rechnungselementen untergeordnet ist, so können wir sie doch im folgenden alle gleichstellen, weil sie an praktischer Bedeutung kaum hinter den anderen zurücksteht.

Innerhalb der Mischelemente besteht ein Unterschied hinsichtlich der Regelmäßigkeit ihres Vorkommens[2]). Wir unterscheiden deshalb

[1]) A. a. O. Seite 211.
[2]) Das hat Lehmann noch nicht gesehen.

regelmäßige Mischelemente und unregelmäßige Mischelemente. Welche zu den ersteren und welche zu den letzteren gehören, ist in einzelnen Unternehmungen verschieden. Im allgemeinen gehören zu den ersteren bw. Porti, Steuern, Zölle, Reisespesen usw. Zwar werden auch diese nicht regelmäßig in derselben Höhe vorkommen; doch kommen sie im allgemeinen bei allen Unternehmungen derselben Branche mit einer solchen Regelmäßigkeit vor, daß sie als zur Produktion notwendige Aufwendungen, d. h. als Kosten, zu betrachten sind. Demgegenüber nenne ich unregelmäßige Mischelemente solche, die nicht bei allen Unternehmungen der gleichen Branche mit einer gewissen Notwendigkeit vorkommen, sondern deren Entstehung mehr durch Zufälle hervorgerufen ist, (bw. ungedeckter Verlust durch Diebstahl, Brand usw.), oder durch bewußte einmalige Handlungen (Stiftungen), oder durch außerhalb des Wirtschaftszwecks des Unternehmens stehende, verlustbringende Geschäfte, (bw. Kursverluste an Effekten oder Devisen). Unregelmäßige Mischelemente sind gewöhnlich solche, welche denjenigen neutralen Aufwand hervorrufen, der als vollkommen außerhalb des Wirtschaftszweckes des Unternehmens liegend nie Kosten sein kann[1]). Aber die Grenzen zwischen regelmäßigen und unregelmäßigen Mischelementen sind schwankend und unter Umständen können unregelmäßige Mischelemente bewußt wie regelmäßige behandelt und dadurch neutraler Aufwand zu Kosten gemacht werden[2]).

2. Die Bewertung der Rechnungselemente (materielle Behandlung).

Jedes einzelne der vier möglichen Rechnungsverhältnisse läßt sich theoretisch auf die gesamte Selbstkosten- und Erfolgsrechnung betreffende Rechnungsführung, d. h. also auf sämtliche Rechnungselemente, anwenden. Dem ist aber praktisch insbesondere hinsichtlich des materiellen Verhältnisses nicht so. Es soll selbstverständlich immer zweckmäßig verfahren werden. Da stellt es sich denn bald heraus, daß hinsichtlich mancher Rechnungselemente das eine oder andere Verfahren von vornherein als unzweckmäßig ausscheiden muß. Bei anderen bieten sich sowohl für materiell monistische wie dualistische Rechnung verschiedene Möglichkeiten.

---

[1]) Vergl. S. 36.

[2]) So macht beispielsweise Peiser (Betriebsrechnung in Maschinenbauanstalten, S. 87) für jede Anlage, bei der die Möglichkeit von nachträglichen Aufwendungen vorliegt, eine „Fertigstellungsrückstellung", die in die Kosten eingerechnet wird. Vergl. Schmalenbach, Grdl. Dyn. Bilanzl., Z. f. H. F. XIII, S. 32 ff., wo er über den Ausgleich des Zufallsaufwands handelt.

Der Unterschied zwischen materiell monistischer und materiell dualistischer Rechnung liegt — wie bereits bekannt, — in der verschiedenartigen Bewertung, wenn wir den äußersten Fall einbeziehen, daß ein Rechnungselement in der einen Rechnung mit Null bewertet wird, so daß in der anderen Rechnung neutraler Aufwand oder Zusatzkosten in der vollen Höhe des betreffenden Rechnungselementes entstehen.

Wenn wir daher bei jedem einzelnen Rechnungselement die Möglichkeiten seiner materiellen Behandlung untersuchen wollen, so haben wir mit anderen Worten zu untersuchen, wie wir jedes einzelne Rechnungselement bewerten können oder müssen. Den Wert, welcher als Kosten für ein Rechnungselement in der Selbstkostenrechnung eingesetzt wird, nennen wir dabei mit Schmalenbach den Kalkulationswert.

a) Die Löhne und Gehälter.

Bei der großen Mehrzahl aller persönlichen Dienste kommt von vornherein nur die monistische Behandlung in Betracht.[1]) Sie müssen also in Selbstkosten- und Erfolgsrechnung in gleicher Höhe vorkommen.

Ihre Erfassung und Bewertung in der Erfolgsrechnung ist mit Notwendigkeit so, wie die Ausgabe dafür war. Löhne und Gehälter haben mit Material und Mischelementen gemeinsam, daß für ihre Erfassung in der Erfolgsrechnung nur die wirkliche Höhe in Betracht kommt, weil die Erfolgsrechnung immer an die Ausgabe anknüpft. Wie wir noch sehen werden, stehen die Abschreibungen und Zinsen in dieser Hinsicht anders da.

Die Bewertung der Löhne und Gehälter in der Erfolgsrechnung ist damit von vornherein gegeben. Ein etwaiger Dualismus könnte daher einseitig nur in der Selbstkostenrechnung begründet liegen. Mit ganz wenigen Ausnahmen, die wir besonders aufführen werden, ist aber auch diese auf dieselbe Bewertung wie die Erfolgsrechnung angewiesen.

Eine andersartige Bewertung der Kosten gegenüber dem Aufwand kann nur in dem Zweck der Selbstkostenrechnung begründet sein.

Der eine Hauptzweck, Kontrolle der Betriebsgebarung, fordert niemals eine materiell dualistische Behandlung, sondern wird im Gegenteil am Besten durch monistische Rechnung erreicht, sofern das materielle Verhältnis hierbei überhaupt eine Rolle spielt; denn für diesen Zweck ist die formelle Behandlung wesentlich wichtiger.

---

[1]) In diesem Abschnitt denken wir, wenn sonst nichts gesagt ist, immer nur an materiellen Monismus oder Dualismus.

Der andere Hauptzweck ist die Preisstellung; nach dem hierüber bereits Gesagten könnte es zweckmäßig sein, hier mit den durchschnittlichen Löhnen und Gehältern der Konkurrenten zu rechnen. Praktisch sprechen jedoch zwei Gründe dagegen, so zu verfahren:

1. Kennt man die durchschnittlichen Löhne der Konkurrenten nicht, und 2. werden diese in den meisten Fällen nicht wesentlich von den eigenen Löhnen abweichen. So kommt es, daß Löhne und Gehälter in der Praxis immer monistisch behandelt werden.

Hiervon gibt es einige Ausnahmen, bei denen eine dualistische Behandlung möglich und z. T. auch üblich ist.

Es können in einem Unternehmen besondere Löhne und Gehälter vorkommen, die man nicht als Kosten behandeln will. Wir haben oben gesagt, daß als Kosten nur solche negativen Rechnungselemente angesehen werden sollen, deren Aufwendung mit dem Wirtschaftszwecke im Zusammenhang steht. Unter den persönlichen Dienstaufwendungen gibt es nun zuweilen solche, die aus diesem Grunde nicht als Kosten behandelt werden, d. h. solche, deren Aufwendung im Interesse der Wirtschaftsführung des Unternehmens nicht erforderlich wären, die aber aus irgendeinem Grunde dennoch gemacht werden. Als solche wären b. w. zu nennen:

Der Unternehmer hält sich aus persönlicher Liebhaberei ein Auto, das neben Geschäftszwecken auch Privatzwecken dient. Die Kosten werden (z. B. aus steuerlichen Gründen) von dem Geschäft bestritten. In diesem Falle wäre es berechtigt, wenn der Chauffeurlohn, ebenso wie die sonstigen Autobetriebskosten lediglich als neutraler Aufwand behandelt würden. Ähnliche Beispiele ließen sich häufen; doch werden sie praktisch immer eine verhältnismäßig untergeordnete Rolle spielen. Oft können die Anschauungen darüber auseinandergehen, ob ein derartiger Aufwand als Kosten anzusehen ist, oder nicht; so werden b. w. gewisse Aufwendungen für Repräsentation als mittelbar mit dem Wirtschaftszweck in Verbindung stehend angesehen werden können.

Die Behandlung derartigen Aufwands als neutraler Aufwand läuft darauf hinaus, daß man sich seine Selbstkosten damit nicht belasten will, sondern denselben „aus dem Gewinn" bestreiten will. Welche Auffassung im einzelnen Falle am Platze ist, kann nur die Praxis entscheiden. Hier mußte nur darauf hingewiesen werden, daß an dieser Stelle ein Dualismus vorkommen kann.

Zu den persönlichen Dienstleistungen in einem Unternehmen gehört auch die Arbeit des Unternehmers. Es ist eine Streitfrage, ob es berechtigt ist, hierfür ein besonderes Rechnungselement als Gehalt des Unternehmers in Anrechnung zu bringen, oder ob das

Unternehmergehalt in dem ihm zufallenden Unternehmungsgewinn eingeschlossen ist[1]). Grundsätzlich sind folgende Behandlungsweisen möglich:

1. Monistisch:
   a) Das Unternehmergehalt wird weder in der Erfolgsrechnung noch in der Selbstkostenrechnung berücksichtigt.
   b) Das Unternehmergehalt wird sowohl als Aufwand wie als Kosten in gleicher Höhe angesetzt.
2. Dualistisch:
   a) Das Unternehmergehalt wird nur als Aufwand gerechnet.
   b) Es wird nur als Kosten gerechnet.
   c) Es wird zwar sowohl als Aufwand wie als Kosten behandelt, aber in verschiedener Höhe eingesetzt.

Wie die Praxis im allgemeinen verfährt, ist leider an Hand der Literatur nicht festzustellen, da die monographischen Darstellungen sich über diese Frage ausschweigen. Ich glaube, daß alle Formen vorkommen.

Vielleicht ist die verkehrteste Form 1a die häufigste. Das liegt an der schon erwähnten Anknüpfung der Aufwand an die Ausgaberechnung. Der Unternehmerlohn geht nämlich zumeist nicht in Form einer klar erfaßbaren Ausgabe aus dem Betrieb heraus, da dem Unternehmen lediglich am Ende des Jahres der Unternehmergewinn in einer Summe gutgebracht oder ausbezahlt wird. Somit fehlt die sonst durch die Ausgabe oder evtl. Gutschrift gegebene Aufwandgrundlage.

Schmalenbach sagt zu dieser Frage[2]): „Man kann den Unternehmergewinn als Unternehmerlohn sich vorstellen. Dann wird die Arbeit des Unternehmens nach üblicher Auffassung durch den Unternehmerlohn bezahlt, und darf nicht noch besonders in Anschlag gebracht werden. Aber diese Vorstellung des Entgelts gehört nicht hierher[3]); wer sie in unsere Frage hineinträgt, macht sich unwissenschaftlichen Vorurteils schuldig. Wir müssen den Wert der Arbeitsleistung des Unternehmers begrifflich aussondern aus dem Gewinnbegriff. . . . Es ist also in unserer Gewinnrechnung der Wert der Arbeit des Unternehmers als Aufwand anzusehen."

Daß Schmalenbach den Unternehmerlohn auch als Kosten behandelt wissen will, ist an dieser Stelle nicht gesagt, darf aber als

---

[1]) Eine ähnliche Frage besteht hinsichtlich der Zinsen vom eigenen Kapital. Dieselbe wird unter dem Abschnitt „Zinsen" II, B 2, geprüft.

[2]) Grdl. dyn. Bil., Z. f. H. F. XIII. S. 36.

[3]) Gemeint ist wohl die betriebswirtschaftswissenschaftliche Betrachtungsweise.

bestimmt angenommen werden. Damit käme er zu unserer Form 1 b, die ich selbst betriebswirtschaftlich als die beste ansehen möchte.

Da die Höhe des Unternehmerlohns meist nicht durch die Ausgabe gegeben ist, wie die übrigen Löhne und Gehälter, muß derselbe sowohl für die Selbstkosten- wie für die Erfolgsrechnung festgestellt werden. Nach rein betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten müßte der Unternehmerlohn für beide Rechnungen gleichmäßig in der Höhe festgesetzt werden, wie er für einen angestellten Geschäftsführer in der gleichen Stellung verauslagt werden müßte. Bekanntlich verfährt aber die Praxis nicht immer so, wie es nur die Rücksicht auf betriebswirtschaftliche Gesichtspunkte, d. h. auf die Übersichtlichkeit und Richtigkeit der Rechnungsführung gebieten würde. Dabei spielen heute in besonders großem Umfange die steuerlichen Gesichtspunkte eine Rolle. Diese vermögen gerade auf die hier zur Erörterung stehende Frage einen Einfluß auszuüben. Um einen Teil des Gesamtgewinns dem steuerlichen Zugriff zu entziehen, wird lediglich in der Erfolgsrechnung als Gehalt des Unternehmers ein Teil des Gewinnes über Unkostenkonto gebucht[1]), während die Selbstkostenrechnung, welche keinen Einfluß auf die Steuern hat, den Unternehmerlohn nicht berücksichtigt. Das führt zuweilen zu unserer dualistischen Form 2 a.

Aus betriebswirtschaftlichen und steuerlichen Gesichtspunkten kann unsere Form 2 c entstehen. Aus betriebswirtschaftlichen Gründen wird das Gehalt des Unternehmers in die Selbstkostenrechnung eingeschlossen, in der oben angedeuteten richtigen Höhe, aus steuerlichen Gründen wird es in der Erfolgsrechnung höher wie in der Selbstkostenrechnung eingesetzt. Dann entsteht in Höhe der Differenz ein neutraler Aufwand.

Die Form 2 b, bei welcher der Unternehmerlohn nur als Kosten behandelt wird, dagegen nicht in die Erfolgsrechnung eingestellt wird, läßt sich folgendermaßen begründen: Die Unternehmerarbeit ist eine für den Wirtschaftszweck notwendige Aufwendung, weswegen ihr Wert in die Selbstkostenrechnung eingesetzt werden muß. Anderseits fließt der Unternehmerlohn ja ebenso wie der Unternehmergewinn dem Unternehmer zu; die besondere Einstellung in die Erfolgsrechnung hat für den Betrieb weiter keine Folgen, weswegen sie unterlassen wird.

---

[1]) Das hat natürlich nur bei juristischen Personen Wert, bei denen sowohl der Unternehmer wie die Unternehmung Steuern zu zahlen hat. Der Unternehmer muß auf alle Fälle sein Gesamteinkommen, also Unternehmerlohn und Unternehmergewinn, versteuern.

Hierzu ist zu sagen, daß tatsächlich die Berücksichtigung des Unternehmerlohns als Kosten für den Betrieb wichtiger ist, als die Berücksichtigung als Aufwand. Diese hat, wenn wir von den steuerlichen Rücksichten bei juristischen Personen absehen, vorwiegend formalen Wert, indem sie die Erfolgsrechnung in Einzelheiten klarer gestaltet.

Schließlich gibt es noch eine dritte Ausnahme von der monistischen Behandlung der Löhne und Gehälter, die in einer zeitlichen Differenz begründet sein kann. Die Erfolgsrechnung hätte wie gewöhnlich an die effektive Ausgabe anzuknüpfen, während die Selbstkostenrechnung die Lohnkosten zur Zeit des Verkaufs einsetzen würde, in der Annahme, daß der heute erzielbare Preis sich nach den heutigen Löhnen richtet. Da wir über die Wirkungen und evtl. Vor- und Nachteile dieses Verfahrens unten [1]) noch ausführlicher zu sprechen haben, in Verbindung mit einer ähnlichen und wichtigeren Erscheinung bei den Materialien, mag an dieser Stelle diese Andeutung genügen.

b) Das Material.

Die erste Erfassung des Materials in der kaufmännischen Buchführung geschieht, sofern es sich nicht um solches Material handelt, das speziell für einzelne Kommissionen bestellt ist, sondern um Vorratsmaterial, auf den Bestandkonten, also innerhalb der Bestandsrechnung. Im Sinne dynamischer Bilanz ist die Bestandsrechnung ein Hilfsmittel zur Erfolgsrechnung. Deshalb können wir die Bewertung in der Bestandsrechnung auch als die ursprüngliche Bewertung für die Erfolgsrechnung ansehen. Material, welches in der Bestandsrechnung im Soll eingeht, ist oder wird auf alle Fälle auch Aufwand i. S. der Erfolgsrechnung. Da wir es nur mit letzterer zu tun haben, sprechen wir hier auch bei dem Material nur von dessen Bewertung in der Erfolgsrechnung, obwohl die Bewertung genau gesehen in der ersteren erfolgt. Das mußte ich vorherschicken, damit es nicht scheint, als ob ich mich eines Widerspruchs gegen meine eigene Begriffsbildung schuldig mache.

Die Bewertung des Materials ist für die ursprüngliche Erfassung in der Erfolgsrechnung ebenso wie die der Löhne und Gehälter durch die Ausgabe gegeben. Mit anderen Worten: Die Erfolgsrechnung arbeitet mit dem effektiven Einkaufspreis für das Material.

Aus diesem Grunde kann ein Dualismus auch hier nur durch eine andersartige Bewertung in der Selbstkostenrechnung hervor-

[1]) Vergl. S. 130 ff., Abschnitt III B 4a.

gerufen werden. Um zu wissen, inwiefern die Bewertung des Materials als Kosten von der Bewertung als Aufwand abweichen kann, muß man daher wissen, welche Bewertungsmöglichkeiten für das Material in der Selbstkostenrechnung überhaupt bestehen. Wir können uns hierbei im Großen und Ganzen an die in der Literatur vorkommenden Bewertungsformen anlehnen, haben diese aber unter dem besonderen Gesichtspunkte zu betrachten, inwiefern diese Bewertungen Einfluß auf den materiellen Monismus oder Dualismus haben.

Ausdrücklich betont werden muß, daß es sich hier um die Bewertung gekauften bzw. von außen hereingekommenen Materials handelt, nicht um die Bewertung und Verrechnung von im Unternehmen selbst hergestellten Zwischenfabrikaten. Bei der Bewertung der ersteren haben wir es mit dem Problem der Kalkulationswerte zu tun, während bei den letzteren das zwar ähnliche aber nicht immer gleiche Problem der Verrechnungspreise auftritt [1]). Die beiden unterscheiden sich dadurch, daß der Verrechnungspreis in den getrennten Erfolgsrechnungen des liefernden wie des empfangenden Betriebs eingestellt wird, wie der Preis eines Verkaufes nach außen bzw. eines Kaufes von außen. Die Frage nach dem Kalkulationswerte des Materials ist dagegen nur eine Frage der Selbstkostenberechnung, nicht der Erfolgsrechnung. Der Verrechnungspreis ist ein positives Rechnungselement des liefernden Betriebes, ein negatives Rechnungselement des empfangenden Betriebes. Der Kalkulationswert ist nur Kostenelement, also unter allen Umständen negatives Rechnungselement. Verrechnungspreis und Kalkulationswert haben viel gemeinsames, und kennen zum großen Teil dieselben Bewertungsmöglichkeiten. Aber sie dürfen nicht verwechselt werden, denn im Grunde genommen sind sie verschiedener Natur, was in mancher Hinsicht auch auf die Bewertungsmöglichkeiten Einfluß hat. So ist insbesondere bei dem Verrechnungspreis eine Bewertungsmöglichkeit gegeben, der Proportionalkostenpreis [2]), welcher bei dem Kalkulationswerte nicht in Frage kommt.

Das Material kann in der Selbstkostenrechnung zu folgenden fünf Werten eingesetzt werden:

1. Einkaufspreis.
2. Bestandsbuchpreis.
3. Normalpreis.
4. Franko- oder Eingangsbuch-Preis.
5. Marktpreis.

---

[1]) Vergl. Schmalenbach, „Über Verrechnungspreise", Z. f. H. F. III, S. 165 ff.

[2]) Vergl. a. a. O. Z. f. H. F. III, S. 177, ferner Leitner, Selbstkostenrechnung, S. 90.

Mit Absicht habe ich diese Reihenfolge gewählt; sie stellt ein Fortschreiten vom äußersten Monismus zum äußersten Dualismus dar. Das wird klar, wenn wir die einzelnen Werte näher betrachten.

Die Bewertung zu Einkaufspreisen bedarf nur kurzer Erläuterung. Sie ist durchaus monistischer Natur; denn da der Einkaufspreis der wirklichen Ausgabe entspricht und diese in der Erfolgsrechnung erfaßt wird, so ist die Bewertung zu Einkaufspreisen in der Selbstkostenrechnung ohne weiteres identisch mit der Bewertung in der Erfolgsrechnung, also unbedingter Monismus. (Dem Einkaufspreis als Kalkulationswert entspricht der Produktionskostenpreis [1]) als Verrechnungspreis. Wir brauchen jedoch hier auf diesen nicht näher einzugehen.)

Der Einkaufspreis wird in vielen Betrieben als Kalkulationswert berücksichtigt [2]). Die Bewertung zu Einkaufspreisen geht oft von der Anschauung aus, daß eine Selbstkostenrechnung die wirklichen Selbstkosten zu berücksichtigen habe, da es sonst eben keine Selbstkostenrechnung sei. Ich halte dieses Argument für wenig stichhaltig; denn es geht nicht an, um eines — vielleicht schlecht gewählten — Begriffes willen den Zweck zu vernachlässigen. Tatsächlich bedeutet die Einkaufspreisrechnung eine starke Vernachlässigung eines häufig vorkommenden Hauptzweckes, Errechnung des erzielbaren Preises.

Ein Nachteil der Bewertung zu Einkaufspreisen ist der Umstand, daß es praktisch sehr selten oder nie möglich ist, für jeden einzelnen Posten, der vom Lager genommen wird, den wirklich gezahlten Einkaufspreis festzustellen, weil Bestände unterhalten werden, die sich aus Posten zusammensetzen, die zu verschiedenen Preisen eingekauft wurden. Dadurch entstehen Bewertungsfehler, die in der Praxis einen ungewollten Dualismus hervorrufen. Während der Saldo des Materialvorratskontos in der Bestandsrechnung bei wirklich vollkommenem Monismus den Bestand des Lagers zu Einkaufspreisen angeben müßte, entsteht hier eine Differenz, die am Ende der Periode nach den Angaben der Inventur ausgeglichen werden muß [3]). Andererseits ist es ein Vorteil dieses Verfahrens, daß, soweit es wenigstens einigermaßen genau arbeitet, formeller Monismus sehr leicht durchzuführen ist, und damit auch die Betriebskontrolle sehr erleichtert wird. In Unternehmungen, wo die Betriebskontrolle wichtiger als die Errechnung des erzielbaren Preises ist,

[1]) Vergl. Schmalenbach, „Über Verrechnungspreise", Z. f. H. F. III, S. 17. Leitner „Selbstkostenrechnung" S. 89.

[2]) Beispielsweise Calmes „Eisenhütte", Z. f. H. F. III, S. 132.

[3]) Vergl. Peiser „Betriebsrechnung . . . ." S. 57.

ist deshalb die Bewertung zu Einkaufspreisen besonders häufig zu finden.

In ihrer Grundidee verwandt mit der Bewertung zu Einkaufspreisen ist die Bewertung zum Bestandsbuchpreis. Derselbe ist, wie der Franco- und der Normalpreis, ein Durchschnittswert. Unter diesen ist der Bestandsbuchpreis derjenige, der sich am engsten an den Einkaufspreis anlehnt. Er stellt den jeweiligen Durchschnittswert des gesamten Materiallagers einer Sorte dar[1]). Folgendes Beispiel zeigt, wie ein Bestandsbuchpreis berechnet wird:

Stahllager (Monat Januar)

Bestand laut Inventur	200 to	à M.	2500,—	= 500 000,—
Zugang	50 „	à „	2350,—	= 117 500,—
Zugang	100 „	à „	2200,—	= 220 000,—
Einkaufswert für . .	350 to			= 837 500,—
durchschnittlich für 1 to (M. 837 500 : 350)				= 2 392,85

Das wäre der Kalkulationswert zum Bestandsbuchpreis für alle im Monat Januar von diesem Stahllager genommenen Materialien.

Das Charakteristische dieses Bestandsbuchpreises ist, daß ein Durchschnittspreis aus dem Endbestand des Vormonats und den Zugängen des laufenden Monats gerechnet wird.

Das bedeutet ebenfalls eine monistische Rechnung; denn wenn auch der einzelne Kostenwert nicht mit dem einzelnen Aufwandwert übereinstimmt, so muß doch die Summe der sämtlichen Kostenwerte mit der Summe der Aufwandwerte übereinstimmen, da ja der Kostenwert den genauen Durchschnitt sämtlicher ursprünglichen Aufwandwerte darstellt.

Dieses Verfahren behält die Vorteile der Einkaufspreisbewertung unter Ausschaltung gewisser Nachteile. Immerhin ist es auch mehr zur Betriebskontrolle als zur Errechnung des erzielbaren Preises geeignet, weil der errechnete Selbstkostenpreis stärker von den Materialpreisen der Vergangenheit als von den gegenwärtigen Materialpreisen, welche für den heute erzielbaren Preis maßgebend sind, abhängt. Doch wird bei diesem Verfahren dem gegenwärtigen Materialpreis schon ein größerer Einfluß eingeräumt, als bei dem ersten Verfahren, da er ja infolge der Durchschnittsrechnung Einfluß auf den Kalkulationswert hat. Je nach dem wie sich die Größe

[1]) Vergl. Leitner „Selbstkostenrechnung" S. 82. Er spricht nur vom „Durchschnittspreis"; der genauere Begriff des „Bestandsbuchpreises" für diese Art der Durchschnittsrechnung begegnete mir das erste Mal in einer Arbeit von Th. Beste „Buchhaltung und Selbstkostenberechnung eines Berg- und Hüttenwerkes" (unveröffentlicht im Betriebsw. Archiv der Universität Cöln).

der Bestände zu der Größe der Zugänge verhält, steht der Kalkulationswert mehr oder weniger unter dem Einfluß der Gegenwarts- als der Vergangenheitspreise. Auch die Bestandsbuchpreisrechnung findet sich in der Praxis häufig vertreten. Sie eignet sich insbesondere für Betriebe mit Massenfabrikation und begegnete mir in einer besonders gut durchgeführten Organisation eines Silber- und Bleibergwerkes in Rumänien (vgl. S. 58 Anm. 1).

Der Normalpreis ist ein Kalkulationswert, der unabhängig von den effektiven Preisschwankungen festgesetzt wird. Er wird während längerer Zeiträume in die Selbstkostenrechnung eingesetzt und zum Teil auch in die Bestandsrechnung übernommen. Obgleich er künstlich nach freiem Ermessen festgesetzt wird, kann man ihn doch als Durchschnittspreis ansehen, weil er im allgemeinen unter Zugrundelegung der durchschnittlichen Tagespreise einer längeren Periode gefunden wird. Je nach den Grundsätzen, nach welchen der Normalpreis festgesetzt wurde, hat er mehr monistische oder mehr dualistische Tendenz. Als Durchschnittspreis hat er ein gewisses Bestreben, Abweichungen von den wirklichen Tagespreisen auf die Dauer auszugleichen. Wenn es möglich wäre, den Normalpreis nach den sämtlichen Einkaufspreisen der laufenden Periode unter Berücksichtigung der bezogenen Mengen festzusetzen, so hätten wir einen monistischen Normalpreis, der sich von dem Bestandsbuchpreis nur durch die größere Periode unterscheidet. Da man aber im Laufe der Periode noch nicht die zukünftigen Tagespreise derselben Periode kennt, ist dieses Verfahren nicht möglich. Man stützt sich deshalb statt dessen auf die vergangene Periode. Wenn die Preisschwankungen des betreffenden Materials nicht zu stark sind, kann auch ein solcher Normalpreis noch mit verhältnismäßig geringen Abweichungen arbeiten. Im allgemeinen aber bedient man sich des Normalpreises gerade in den Fällen, wo die Preisschwankungen sehr große sind, um auf diese Weise die hierdurch hervorgerufene Unsicherheit auszuschalten. Dann besteht praktisch meist kein Zusammenhang mehr zwischen dem Normalpreis und dem wirklich gezahlten Einkaufspreis. Die Rechnung wird ausgesprochen dualistisch. Der Dualismus liegt in der Verschiedenheit zwischen berechnetem Normalpreis und wirklich gezahltem Einkaufspreis. Dieser Dualismus kann so groß sein, daß auf Grund eines solchen Normalpreises ohne weiteres eine Selbstkostenrechnung zwecks Preisstellung überhaupt nicht mehr möglich ist. Dann hilft man sich durch besondere Zu- oder Abschläge auf den Normalpreis. Ist bw. der heutige Marktpreis für Stahl 2500 M., während der Normalpreis nur 1500 M. beträgt, so muß in der Selbstkostenrechnung mit einem

Zuschlag von 1000 M. gerechnet werden. In Erfolgs- und Bestandsrechnung kommen dann drei verschiedene Ziffern vor:

1. der wirkliche Einkaufspreis als Ausgabe,
2. der Normalpreis als Ein- und Ausgang auf dem Bestandskonto,
3. Die Differenz zwischen beiden auf einem besonderen Preisdifferenzkonto.

Würde diese Differenz mit dem Zuschlag in der Selbstkostenrechnung übereinstimmen, so wäre die Rechnung wieder monistisch. Wenn aber, wie es praktisch zumeist der Fall sein wird, auch hier wieder eine Differenz entsteht, so liegt materieller Dualismus vor. Wie praktisch zur Ausgleichung dieser verschiedenen Differenzen zu verfahren ist, soll erst im dritten Hauptabschnitt gezeigt werden, der sich speziell mit diesen Differenzkonten befaßt. Ein Beispiel der Rechnung mit Normalpreisen bringt Leitner in seiner „Selbstkostenrechnung" (S. 83 ff.).

Im allgemeinen ist die Normalpreisrechnung mehr zur Betriebskontrolle als zur Preisstellung geeignet. Ihr besonderer Vorteil für die Betriebskontrolle liegt darin, daß sie, gleichzeitig auf die Bestandsrechnung angewandt, in diese ein sehr stabiles Moment hereinbringt, was die jederzeitige Bestandskontrolle sehr erleichtert. Dagegen ist ihr Nachteil für die Preiskalkulation, daß sie, um mit einiger Genauigkeit den erzielbaren Preis errechnen zu können, auf die Benutzung der Zu- und Abschläge angewiesen ist, was auf die Technik der Rechnung erschwerend wirkt.

Während der Normalpreis — wenigstens theoretisch — eine Mittelstellung zwischen monistischen und dualistischen Kalkulationswerten einnimmt, ist der Eingangsbuchpreis seiner Natur nach dualistisch. Er ist zwar ein Durchschnittspreis, wird aber dadurch dualistisch, daß er einen Teil der den Gesamtdurchschnitt beeinflussenden Werte unberücksichtigt läßt. Im Gegensatz zum Bestandsbuchpreis rechnet der Eingangsbuchpreis lediglich den Durchschnitt aus den in dem betreffenden Monat eingegangenen Materialien unter Außerachtlassung des Endbestandes des Vormonats. Auf unser obiges Beispiel (S. 58) angewandt, würde sich also der Eingangsbuchpreis wie folgt berechnen:

Stahleingänge (Monat Januar)

Eingang	50 to	à M.	2350,—	= 117 500,—
Eingang	100 „	à „	2200,—	= 220 000,—
Gesamteingang . .	150 to			= 337 500,—

Dann beträgt der Eingangsbuchpreis für 1 to:

M. 337 500,— : 150 = 2250,—

Bei einem so berechneten Durchschnittspreis als Kalkulationswert muß die Selbstkostenrechnung Abweichungen von der Erfolgsrechnung aufweisen, und zwar nicht nur wie bei dem Bestandsbuchpreis in den einzelnen Aufwand- und Kostenwerten, sondern auch in der Summe aller Aufwand- und Kostenwerte. Denn die Erfolgsrechnung kann unmöglich wie die Selbstkostenrechnung die Werte der Endbestände der einzelnen Monate unberücksichtigt lassen.

Dadurch, daß sich der Eingangsbuchpreis bereits stark, und zwar umsomehr, je kürzer die betreffende Durchschnittsperiode ist, dem heutigen Preis nähert, eignet er sich gut zur Preiskalkulation; denn der heute erzielbare Preis wird von dem heutigen Rohstoffpreis, nicht von dem früheren, entscheidend beeinflußt. Von der Marktpreisrechnung ist die Eingangsbuchpreisrechnung nur noch graduell, nicht prinzipiell verschieden. Man könnte etwa sagen: die Eingangsbuchpreis- verhält sich zur Marktpreisrechnung, wie die Bestandsbuchpreis- zur Einkaufspreisrechnung.

Der Eingangsbuchpreis findet sich in der monographischen Literatur unter dem Namen „Francopreis" bei Rupp „Selbstkostenwesen eines gemischten Hüttenwerkes[1])." Er nennt diesen Preis Frankopreis, weil in demselben die Spesen frei Werk eingerechnet sind. Das können wir aber nicht als das Charakteristische gerade dieses Preises ansehen, weswegen wir den Begriff nicht übernommen haben; in dem Worte Eingangsbuchpreis ist klarer ausgedrückt, um was es sich bei diesem Preise handelt. Rupp sagt über seine Art der Durchschnittsrechnung: „Die hier geschilderte Berechnung des Frankopreises hat insofern einen großen Mangel, als sie dem Bestand aus dem Vormonat keinen Einfluß einräumt, wodurch sehr oft große Differenzen entstehen, die zu einer Durchbrechung der Methode zwingen. Richtiger wäre es, den Bestand des Vormonats mit seinem Anschaffungswert vorzutragen und nach Eintragung der Anfuhr des neuen Monats von der Summe Bestand und Anfuhr den Durchschnittspreis zu rechnen. Diese Berechnung würde mehr der Wirklichkeit entsprechen, und auch eine vollkommenere Übereinstimmung mit dem Konto des Hauptbuches erzielen." Das heißt mit anderen Worten: Der Bestandsbuchpreis ist besser als der Eingangsbuchpreis, weil der erstere materiell monistische, der letztere materiell dualistische Rechnung im Gefolge hat. Dieser Auffassung können wir uns nach dem Gesagten nicht ohne weiteres anschließen; wenn die materiell dualistische Rechnung gegenüber der monistischen Vorteile hat, so soll sie auch angewandt werden. Die Mängel, die

[1]) Z. f. H. F. V, S. 252—53.

Rupp sieht, lassen sich durch formellen Monismus beseitigen, und sogar in Vorzüge umwandeln, indem auf einem besonderen Konto die Differenzen zwischen dem „Konto des Hauptbuchs" und der Selbstkostenrechnung ausgewiesen werden und gewisse Einblicke in die Betriebsführung gestatten.

Die äußerste Stellung nach der dualistischen Seite unter den für das Material möglichen Kalkulationswerten nimmt die „Marktpreisrechnung" ein. Es gibt verschiedene Zeitpunkte, deren Marktpreise man wählen könnte. So will Calmes für das Material als Selbstkosten „die zur Zeit der Verwendung des Materials herrschenden Marktpreise" einsetzen, oder genauer den „Marktpreis zu der Zeit, in welcher das Material gekauft werden müßte, falls kein Vorrat vorhanden wäre[1])." Ebenso verfährt Schmalenbach, während Schmidt mit dem Ersatzkostenwert des Marktübergangs arbeiten will.

Ohne auf diese Frage näher einzugehen, können wir sagen: Es besteht hier von vornherein auch ein theoretischer Dualismus. Der Kostenwert des Materials wird vollkommen unabhängig von der früheren Ausgabe und dementsprechend vom ursprünglichen Aufwandwert festgesetzt. Die Vorstellung der Verschiedenheit von Aufwand und Kosten ist hier beherrschend. Aufwand bleibt auch hier das, was im Laufe der Periode ohne Rücksicht auf den Zweck für die Beschaffung des Materials aufgewandt wurde. Deswegen bleibt als Aufwandwert der Ausgabewert. Kosten sind der Güterverzehr zum Zwecke der betreffenden Produktion. Die Güter werden zu dem Werte eingesetzt, den sie haben, wenn sie in den Produktionszweck eintreten. Dieser Wert hat aber mit dem Ausgabewert, dem Einkaufspreis, nichts zu tun. Der jeweilige Wert eines Gutes ist unabhängig von dem Einkaufspreis, er fällt und steigt je nach dem Preis, der gerade am Markte für das Gut gezahlt wird. Da man für diesen Preis das Gut am Markte verkaufen kann, muß es auch für den Betrieb diesen Wert haben. Ist der derzeitige Marktpreis höher als der frühere Einkaufspreis, und würde der Betrieb das Material nicht mit diesem höheren Werte in die Selbstkostenrechnung einsetzen, so würde er unwirtschaftlich verfahren; denn das Material würde, nachdem es in dem neuen Produkt aufgegangen ist, weniger erzielen, als seinem Rohstoffwert entspricht. Diese Bewertung dient auch am besten der Ermittlung des erzielbaren Preises. Es ist die natürliche Tendenz des Fertigfabrikats, im Preise den Bewegungen der Rohstoffpreise zu folgen. Daß der einzelne Unternehmer noch Rohstoffe zu früheren Preisen hat, ist mehr eine Zufallserscheinung,

[1]) Calmes „Fabrikbuchhaltung", S. 185.

welche, wenn er diese Preise seiner Kalkulation zu Grunde legt, auf die natürliche Preisentwicklung des Fabrikates hemmend, aber nicht verhindernd wirken kann. Diejenigen Unternehmer, die keine Vorräte haben, rechnen mit dem Marktpreise, und diese bleiben letzten Endes ausschlaggebend für die Preisentwicklung.

Die Bewertung des Materials in der Selbstkostenrechnung zu Marktpreisen wird insbesondere von Schmalenbach und Schmidt[1]) verteidigt. Schmalenbach geht dabei von seiner Kalkulationswerttheorie aus, die besagt, daß zur Erzielung der größtmöglichen Wirtschaftlichkeit jedes Material dem Verwendungszweck zugeführt werden muß, welcher den größten Erfolg verspricht. Würde das Fertigfabrikat nicht in der Lage sein, den Preis für das Rohmaterial zu decken, der beim Verkauf am Markte dafür erzielt wird, so wäre das ein Zeichen, daß das betreffende Material in anderen Verwendungszwecken, welche wohl den Marktpreis dafür aufwenden, eine erfolgreichere Verwendung findet; die Produktion des weniger erfolgreichen Fabrikates hätte zu unterbleiben, das Material müßte evtl. am Markte verkauft werden. „Handelt es sich um Materialien, die auch bei gestiegenem Preise fortgesetzt gebraucht werden, so ist das ein Zeichen, daß der gestiegene Preis durch alle Verwendungszwecke erreicht ist. Bei ihnen ist also der gestiegene Preis ohne weiteres als Kalkulationswert anzusetzen. Dieser Fall trifft die große Masse der Materialien. Für sie ist demzufolge der Grundsatz aufzustellen, daß nicht ihr wirklicher Kaufpreis sondern ihr Zeitwert anzusetzen ist, — geschieht die Kalkulation zum Zwecke der Preisgabe für etwa noch ausstehende Bestellung, so ist theoretisch derjenige Materialpreis anzusetzen, der voraussichtlich bei Eingang der Bestellung für greifbare Ware besteht[2])." „Für laufend notwendiges Material aber ergibt die sinngemäße Anwendung der gewonnenen Regeln, daß nicht der wirkliche Kaufpreis, sondern der gefallene Zeitwert anzusetzen ist."

Weiter als Schmalenbach geht Schmidt in seiner organischen Bilanzlehre. Er will nicht nur für das Material, sondern auch für Löhne, Abschreibungen und Zinsen den jeweiligen Ersatzkostenwert einsetzen, d. h. den Wert, der z. Zt. des Übergangs des Produktes in den Markt bezahlt werden muß, um das in dem Produkte verbrauchte Produktionselement wieder anzuschaffen. Sein Hauptausgangspunkt ist der, daß es nur dann dem Betrieb ermöglicht wird, seine Produktionskraft aufrecht zu erhalten, wenn er im Preise soviel vergütet

[1]) Schmalenbach, Theorie der Produktionskostenermittlung" Z. f. H. F. III, S. 50. „Selbstkostenrechnung", Z. f. H. F. XIII, S. 283; Schmidt, Organische Bilanz, S. 103 ff.

[2]) Z. f. H. F. XIII. S. 283.

erhält, als erforderlich ist, um verbrauchte und zur Produktion notwendige Güter wieder anzuschaffen. Der Marktpreis ist andererseits auch in der Lage, diesen Wert jeweils zu ersetzen; denn wenn sich die Wertung des Rohstoffes verändert hat, steigt gleichzeitig auch die Wertung der daraus verfertigten Fabrikate.

Uns interessiert an dieser Stelle in erster Linie die Anwendung der Ersatzwert- oder Marktpreisrechnung für das Material, welche insofern praktisch am bedeutsamsten ist, als man bei keinem anderen Rechnungselement solche Möglichkeiten zur Ausnutzung der Konjunkturschwankungen hat, wie beim Material.

Sehen wir von dieser theoretischen Begründung der Marktpreisrechnung ab, so ist ihr wichtigster praktischer Vorteil ihre Eignung zur Ermittlung des erzielbaren Preises. Die Differenzen, die zwischen Selbstkosten- und Erfolgsrechnung durch die Nichtübereinstimmung von Kosten und Aufwand hervorgerufen werden, brauchen auch hier nicht zum Nachteil zu führen, sondern lassen sich durch formelle Vereinigung der beiden Rechnungen zur Aufdeckung der entstehenden neutralen Aufwände und Zusatzkosten benutzen. Je nach dem, ob der Marktpreis z. Zt. der Verwendung des Materials über oder unter dem Anschaffungspreis liegt, entstehen Zusatzkosten oder neutraler Aufwand, also Gewinne oder Verluste an dem Material. Hiergegen wendet Calmes ein[1]), „daß die Entstehung von Gewinnen und Verlusten nicht der Wirklichkeit entspricht, da die Anschaffung und Lagerung dieser Stoffe keine selbständige, sondern eine die Fabrikation vorbereitende Handlung sei." Ich möchte gerade das Gegenteil behaupten: Gleichgültig ob die Anschaffung und Lagerung eine selbständige oder vorbereitende Tätigkeit ist, es entstehen am Material tatsächlich Gewinne und Verluste, die durch die Schwankungen des Marktes, mit anderen Worten durch die Konjunktur, hervorgerufen werden.

Ob diese Ergebnisse der Konjunkturschwankungen wirklich als Gewinne und Verluste zu behandeln sind oder vielleicht, wie Schmidt meint, als reine Vermögensänderungen, soll an dieser Stelle noch nicht entschieden werden. Gleich wie dem sei, es eröffnet sich uns schon hier die Möglichkeit, den Einfluß der Konjunktur von dem eigentlichen Betriebsergebnis gesondert zur Darstellung zu bringen. Die näheren Einzelheiten hierüber werde ich erst im III. Abschnitt eingehend schildern, wo ich auch auf weitere Darstellungen in der Literatur, welche mit dieser Frage irgendwie zusammenhängen, noch hinweisen werde.

---

[1]) „Fabrikbuchhaltung", S. 184.

c) Die Abschreibungen.

α) Allgemeine Abschreibungsgrundsätze.

Es ist nicht möglich und auch nicht der Zweck dieser Abhandlung, in ihr sämtliche Fragen eingehend zu schildern, die mit der Abschreibung zusammenhängen. Insbesondere kann nicht auf die verschiedenartig gehandhabte Abschreibungstechnik vom Buchwert oder vom Restwert, durch wirkliche Abschreibung oder durch Bildung eines Erneuerungskontos eingegangen werden. Das ist in vielen Lehrbüchern und Spezialschriften geschehen, auf die ganz allgemein verwiesen werden muß[1]). Wir interessieren uns, dem Plan unserer Arbeit gemäß, in erster Linie für die Frage, welchen Einfluß die Abschreibungen auf das Verhältnis von Selbstkosten- und Erfolgsrechnung ausüben können. Eine zusammengedrängte Darstellung, wie wir die Abschreibung ganz allgemein ansehen, läßt sich natürlich nicht vermeiden, weil uns sonst der Boden für unsere speziellen Untersuchungen fehlen würde.

So allgemein wie möglich ausgedrückt, können wir sagen: Die Abschreibung ist das Rechnungselement für die Erfassung der Wertminderung an Anlagen. Die Wertminderung von Anlagen kann auf zwei prinzipiell verschiedenen Ursachen beruhen: Erstens natürlicher Verschleiß, das sind Wertminderungen, die im Betriebe begründet liegen; zweitens andere Wertminderungen, das sind solche, die ihre Ursache außerhalb des Betriebes haben, bw. technische Neuerungen oder Handelswertverschiebungen von Anlagegegenständen.

Wenn wir gemäß den Anschauungen der dynamischen Bilanzlehre die Bilanz als Mittel zur Erfolgsrechnung ansehen, so brauchen uns anscheinend die außerhalb des Betriebes begründeten Wertminderungen, die in erster Linie in Form des Verkaufswertes den Vermögensstand des Unternehmens berühren, nicht zu interessieren, sondern nur solche Wertminderungen, die mit den internen Wirtschaftsvorgängen des Unternehmens und dadurch mit dem Erfolg zusammenhängen; das ist der natürliche Verschleiß. Aus welchen Gründen auch die von außen kommenden Wertminderungen Einfluß auf die Erfolgsrechnung ausüben können, werden wir unten sehen.

Bei der Betrachtung des natürlichen Verschleißes gehen wir davon aus, daß für die Beschaffung einer Anlage eine Ausgabe erfolgt, welche erst im Laufe mehrerer Perioden zu Aufwand wird. Dieser Aufwand ist in die Erfolgsrechnungen der einzelnen Perioden

[1]) Es seien hier nur genannt: Schmalenbach, „Die Abschreibung", Z. f. H. F. III, S. 81. Ders. „Dynamische Bilanzlehre", Schiff, „Wertminderung an Betriebsanlagen"; E. Fäs, „Die Berücksichtigung der Wertminderung . . ."

aufzunehmen, und zwar in der Höhe und so oft, als es nötig ist, damit sich die Summe der einzelnen Aufwandsposten mit der ursprünglichen Ausgabe abzüglich dem Altwert deckt, wenn die Anlage ausgeschieden werden muß. Wenn, was wir als Normalfall annehmen müssen, der Betrieb fortgeführt werden soll, und nicht die einzelnen Anlagen verkauft werden, so brauchen von außen kommende Wertschwankungen diesen Abschreibungsgrundsatz nicht zu verändern; denn solange der Betrieb die Anlagen in dem ursprünglichen Maße benutzt, ist für ihn ihr jeweiliger Wert nur von der Dauer abhängig, während welcher er sie noch mit demselben Erfolg benutzen kann. Unser — rein betriebswirtschaftlicher — Abschreibungsgrundsatz lautet: Die Abschreibung muß so bemessen sein, daß die Anlage in dem Augenblick, wo eine Ausrangierung und Neubeschaffung notwendig ist, auf den Null- oder Altwert abgeschrieben ist. Das ist grundlegend für die Erfassung der Abschreibung in Erfolg- und Selbstkostenrechnung. Dabei ist die letztere, anders als bei den bisher besprochenen Rechnungselementen, stärker an gewisse Bewertungsgrundsätze gebunden, als die Erfolgsrechnung.

Wir können die nach diesem Grundsatz abgeschriebenen Beträge als Verbrauch von Anlagekapital ansehen. Zur wirtschaftlichen Betätigung eines Unternehmens ist es natürlich erforderlich, daß mindestens die verbrauchten Kapitalteile im Preise in den Betrieb wieder hereinkommen; es besteht in dieser Hinsicht kein Unterschied zwischen Material und Löhnen einerseits, der Abschreibung andererseits. Nur daß die Umlaufsperiode der in Löhnen und Material angelegten Kapitalteile kürzer ist, als die Umlaufsperiode der in Anlagen angelegten Kapitalteile. Deshalb muß die Abschreibung gerade so wie die anderen Rechnungselemente als Kosten verrechnet werden. Die Höhe, in welcher sie als Kostenbestandteil verrechnet werden muß, ergibt sich nach demselben Grundsatz, den wir für die Erfolgsrechnung aufgestellt haben; denn damit die verbrauchten Kapitalteile im Preise ersetzt werden, müssen sie in derselben Höhe als Selbstkosten gerechnet werden, wie diese Kapitalsteile als Aufwand den wirklichen Kapitalverbrauch darstellen.

So ergibt sich für uns zunächst die Notwendigkeit einer materiell monistischen Behandlung der Abschreibung.

Wenn hiervon in der Praxis in großem Maßstabe Abweichungen vorkommen, und, wie wir gleich sagen können, auch berechtigte Abweichungen, so müssen andere Gründe vorliegen, aus denen andere Bewertungen in der einen oder anderen Rechnung erforderlich sind. Wir betrachten in dieser Hinsicht zunächst die Erfolgsrechnung.

β) Abweichungen in der Erfolgsrechnung.
(Die Abschreibung als Aufwand.)

Hier spielt die Abschreibung infolge von außen kommender Wertminderung eine nicht unbeträchtliche Rolle. Schiff unterscheidet folgende drei Abschreibungsgründe[1]): 1. Regelmäßige subjektive Entwertung, 2. außerordentliche Entwertung, 3. Gewinnrücklage. Die regelmäßige Entwertung deckt sich mit dem, was wir natürlichen Verschleiß nannten, die außerordentliche Entwertung wird hervorgerufen durch von außen kommende Einflüsse. Als typische Beispiele sind insbesondere zu nennen: Durch technische Neuerungen gelingt es, eine Maschine zu konstruieren, deren Leistungsfähigkeit bei gleichen Kosten bedeutend größer, bw. dreimal so groß ist, als eine Maschine, die der Betrieb augenblicklich in Benutzung hat. Dadurch wird die Maschine des Betriebes mit einem Schlage stark in ihrem Verkaufswerte sinken, etwa auf den dritten Teil des vorherigen Buchwertes. Oder der Verkaufswert einer Maschine sinkt infolge irgendwelcher Konjunktureinflüsse.

Solche Entwertungen brauchen nach der dynamischen Bilanzlehre zunächst nicht in der Bilanz- und Erfolgsrechnung berücksichtigt zu werden. Die Praxis tut das doch, zum Teil aus statischen, zum Teil vielleicht auch unbewußt aus richtigen dynamischen Erwägungen. Sie nimmt dann am Ende der Periode eine über die Normalabschreibung hinausgehende Extraabschreibung vor. Dieses Verfahren kann, wie wir noch zeigen werden, unter besonderen Umständen tatsächlich Berechtigung haben; als weit über das Ziel hinausgeschossen muß aber das angesehen werden, was Levin in der „Zeitschrift für Handelswissenschaft und Handelspraxis[2])" zu dieser Frage sagt: „Die Normalabschreibung entspricht wohl niemals den wirklich erforderlichen Abschreibungsbeträgen. Diese sind erst am Jahresschluß nach erfolgter Inventarisierung und Prüfung der einzelnen Teile der Anlagewerte feststellbar". Ich glaube nicht, daß es viele Betriebe gibt, die am Jahresende wirklich eine Neubewertung sämtlicher Anlagen nach Maßgabe der gerade dann geltenden Werte vornehmen.

Die Extraabschreibung hat aber dennoch manchmal Berechtigung. Nicht weil der augenblickliche Verkaufswert einer Anlage niedriger ist, als ihrem Anschaffungswert abzüglich Normalabschreibung entspricht, — denn die Anlage soll ja nicht verkauft werden, sondern weiter produzieren — muß eine Extraabschreibung vorgenommen werden; sondern weil ihr Produktivwert im Vergleich mit den An-

[1]) Schiff, a. a. O. S. 57.
[2]) Bd. II, S. 419 „Wie hängt die Abschreibungsfrage in Industriebetrieben mit der Kalkulation und Leistungsfähigkeit zusammen".

lagen der Konkurrenz nicht mehr ihrem Anschaffungswert entspricht, kann auch ihr dynamischer Wert für das Unternehmen sinken, und die Extraabschreibung notwendig werden: Solange lediglich der Verkaufspreis für eine gebrauchte, aber noch betriebsfähige Maschine, der bei einem Verkauf erzielt werden würde, sinkt, braucht der Buchwert noch nicht durch eine Abschreibung auf diesen niedrigeren Wert gebracht zu werden. Erst dann ist dies erforderlich, wenn nach einer länger anhaltenden Preissenkung anzunehmen ist, daß eine ins Gewicht fallende Zahl von Konkurrenten sich mit diesen billigeren Anlagen versehen hat, und ihrerseits nur noch mit dem Abschreibungsbetrage auf diese niedrigeren Anlagekapitalien zu rechnen hat. In diesem Falle ist nämlich die Selbstkostenrechnung nicht mehr in der Lage, die alten hohen Abschreibungen zu kalkulieren, weil sonst der Betrieb nicht mehr konkurrenzfähig sein würde. Es ist dann gerechtfertigt, daß man, um die Kostenrechnung auf die neue Grundlage zu stellen, einen Teil der ursprünglich vorgesehenen zukünftigen Normalabschreibungen durch eine Extraabschreibung vorwegnimmt und so die Anlage auf dem neuen niedrigeren Wert bringt. Von diesem Termine an entsteht für Erfolgs- und Selbstkostenrechnung eine neue niedrigere Normalabschreibung, welche den Betrieb wieder konkurrenzfähig macht. Folgendes absichtlich etwas kraß gewählte Beispiel mag das Gesagte erläutern: Ein Betrieb besitzt eine Maschine, die 100 000 M. gekostet hatte, bei Schätzung einer zehnjährigen Leistungsdauer beträgt die jährliche Abschreibung 10 000 M. Die sonstigen Kosten des Betriebes seien 40 000 M., sodaß seine Selbstkosten in Summa 50 000 M. betragen. Inzwischen ist eine Maschine konstruiert worden, welche nur 50 000 M. kostet, aber dieselben Leistungen vollbringt wie die Maschine zu 100 000 M. Hierdurch würde zunächst der Preis, den der Betrieb bei einem Verkaufe seiner Maschine erzielen würde, nur die Hälfte des Buchwertes betragen. Da der Betrieb aber diese Maschine nicht verkaufen will, sie ihm vielmehr bis zu ihrem Verschleiß dieselben Dienste leisten wird wie vorher, braucht er sich hieran zunächst nicht zu stören. Wenn aber z. B. nach fünf Jahren eine Anzahl neuer Konkurrenten entstanden sind, die mit dieser billigeren Maschine arbeiten, so haben diese nur mit 5 000 M. Normalabschreibung und mit 45000 M. Gesamtselbstkosten zu rechnen. Dann ist der alte Betrieb, um konkurrenzfähig zu bleiben, gezwungen, an seiner Maschine, die augenblicklich mit 50 000 M. zu Buche steht, eine außerordentliche Abschreibung von 25 000 M. vorzunehmen, wodurch die neue Normalabschreibung ebenfalls auf 5 000 M. gebracht wird, und der Betrieb mit den Konkurrenten wieder auf einer Stufe steht.

Worauf es also nach dynamischer Anschauung bei Vornahme einer Exrtaabschreibung ankommen muß, ist nicht das Fallen des Verkaufswertes einer Anlage, sondern das Fallen des relativen Produktivwertes, verglichen mit den Anlagen der Konkurrenz. Beide stehen in engem Zusammenhang, indem das Fallen des relativen Produktivwertes auf die Dauer zumeist die Folge des Fallens des Verkaufswertes ist. Aber Bilanz und Erfolgsrechnung brauchen nur und erst dann berührt zu werden, wenn diese Folge der Verkaufswertsenkung eingetreten ist.

Wir sind hier aus rein dynamischen Erwägungen zu einem ganz ähnlichen Ergebnis gelangt, wie es Schmidt aus seinem organischen Bilanzprinzip ableitet. Er stellt nämlich den allgemeinen Grundsatz auf: Die Anlagen sind in der Bilanz immer mit dem ihnen im Augenblick des Abschlusses zukommenden Werte einzusetzen. Die Normalabschreibung der Selbstkostenrechnung muß auf diesem Werte basieren, verändert sich also mit dem Werte der Anlage selbst. Die durch die Veränderung des Anlagewertes auftretenden Wertverschiebungen dürfen das Betriebsergebnis nicht berühren. Er verrechnet sie deswegen nicht mit dem Gewinn- und Verlustkonto, sondern mit dem Kapitalkonto bezw. einem Wertberichtigungskonto direkt, während wir die Extraabschreibung für außerordentliche Entwertung zwar in Anlehnung an die Praxis über das Gewinn- und Verlustkonto gehen lassen, aber getrennt vom eigentlichen Betriebsgewinn ausweisen. Grundsätzlich kann man aber auch den von Schmidt vorgeschlagenen Weg gehen, wenn man, wie er, weniger eine Verbesserung als eine vollkommene Neugestaltung des Bilanzierungswesens erreichen will.

Schmidt denkt in seinem Buch, welches so stark unter dem Einfluß der Erscheinungen der Geldentwertung steht, mehr an die nominal werterhöhenden Wirkungen der Geldentwertung, als an die in normalen Zeiten viel häufigere Wertminderung infolge technischer Entwicklung. Uns interessiert in erster Linie die letztere Erscheinung, einmal weil wir hier ja die Abschreibung und nicht allgemeine Bewertungs- und Bilanzierungsfragen zu untersuchen haben, dann aber auch, weil dauernde Werterhöhungen — denn nur solche müssen m. E. in der oben angedeuteten Weise berücksichtigt werden — bei stabilem Geldwert wohl niemals oder nur im Verlaufe sehr langer Perioden in Erscheinung treten.

Eine ganz überwiegende Rolle spielt in der Praxis in der Erfolgsrechnung die Abschreibung zwecks Gewinnrücklage. Die Anlagen werden niedriger bewertet, um stille Reserven zu schaffen. Dieses Verfahren hat rein betriebswirtschaftlich keine Berechtigung, sondern es

ist ein bewußter Vorstoß gegen die rein betriebswirtschaftlichen Grundsätze i. u. S., anderen Erwägungen zuliebe, die, wie wir anerkennen müssen, manchmal ausschlaggebend sein können. Die Abschreibung zwecks Gewinnrücklage ist vor allem zu verteidigen gegenüber den zu weit gehenden Ansprüchen „dividendenhungriger Aktionäre", die mehr die Höhe ihrer heutigen Dividende, als die zukünftige Stärkung des Unternehmens im Auge haben. Die Aktionäre haben gegen eine stille Reserve in Form einer Extraabschreibung, die man, wenn sie überhaupt davon erfahren, ihnen als notwendig schildern kann, im allgemeinen weniger einzuwenden, als gegen eine offene Rückstellung, deren Notwendigkeit nicht so leicht zu beweisen ist.

Neben der betriebswirtschaftlich richtigen Abschreibung und der Extra- oder Superabschreibung könnte nun noch eine Minderabschreibung in der Erfolgsrechnung in Betracht kommen. Demgegenüber ist einzuwenden, daß aus Gründen der Sicherheit der Finanz- und Betriebsgebarung eine Minderabschreibung im allgemeinen nicht vorgenommen werden darf. Zur Sicherung der Betriebs- und Kapitalerhaltung ist es notwendig, daß die betriebswirtschaftlich richtige Abschreibung mindestens in der oben geschilderten Höhe vorgenommen wird. Nur dann hat eine Minderabschreibung Berechtigung und ist unter Umständen sogar geboten, wenn durch frühere Extraabschreibungen zwecks Gewinnrücklage die betreffende Anlage bereits so stark abgeschrieben ist, daß die Normalabschreibung gar nicht mehr möglich ist, weil das Anlagekonto sonst einen Passivsaldo aufweisen würde. Dann sind eben die eigentlich gebotenen Normalabschreibungen in früheren Jahren schon vorweg genommen worden.

Es muß noch gesagt werden, daß das Verfahren mancher finanztechnisch schlecht geleiteter Unternehmungen, Abschreibungen in jeder Periode nach der Höhe des erzielten Gewinnes festzusetzen, natürlich einer ernsthaften Prüfung überhaupt nicht Stand halten kann. Die hierdurch evtl. entstehenden Minderabschreibungen können, wenn die Anlage erneuert werden muß, und dieselbe noch nicht genügend abgeschrieben ist, für das Unternehmen verhängnisvoll werden.

γ) Abweichungen in der Selbstkostenrechnung. (Die Abschreibung als Kosten.)

Die Selbstkostenrechnung ist viel stärker an die betriebswirtschaftliche Normalabschreibung gebunden, als die Erfolgsrechnung. Das liegt in erster Linie daran, daß die Selbstkostenrechnung mehr für den inneren Betrieb, die Erfolgsrechnung mehr für den Beschauer von außen bestimmt ist. Der Betrieb reagiert auf die

Aufzeichnungen der Selbstkostenrechnung viel empfindlicher, als auf die der Erfolgsrechnung. Superabschreibungen und Minderabschreibungen in der letzteren wirken unmittelbar auf den Betrieb überhaupt nicht, oder bewirken erst auf die Dauer einen mehr oder weniger großen Kapitalreichtum oder Kapitalmangel. Die Superabschreibungen in der ersteren bewirken Konkurrenzunfähigkeit infolge zu hoher Preise, damit Nachlassen des Umsatzes und des Gewinnes. Die Minderabschreibungen in der Selbstkostenrechnung bewirken zu niedrige Preise und damit unrentables Arbeiten mit geringen Gewinnen und eventuell Verlusten.

Die Empfindlichkeit, mit der der Betrieb auf falsche Abschreibungskostenrechnung reagiert, ist nicht bei allen Unternehmungen gleich. Sie hängt von der Intensität des Anlagekapitals des Betriebs ab. Für Betriebe mit hoher Kapitalintensität, z. B. Elektrizitätswerke, Mühlen und Verkehrsunternehmungen spielt die Abschreibung eine bedeutend größere Rolle, als für Betriebe mit geringer Kapitalintensität, weil in letzteren unter Umständen die Abschreibungsquote in der Selbstkostenrechnung an Bedeutung hinter den übrigen Kostenelementen ganz zurücktritt. Unsere hier entwickelten Grundsätze sind also für kapitalintensive Betriebe wichtiger als für arbeitsintensive.

Aus den dargelegten Gründen kommt also grundsätzlich für die Selbstkostenrechnung nur die betriebswirtschaftlich richtige Normalabschreibung in Frage. Während, wie wir sehen werden, hinsichtlich der Minderabschreibungen gewisse Einschränkungen dieses Grundsatzes zu machen sind, gilt er für die Superabschreibung unbedingt. Auch in den Fällen, wo die Erfolgsrechnung Extraabschreibungen vornimmt, hat die Selbstkostenrechnung nur mit den Normalabschreibungen zu rechnen. Das ergibt sich schon aus der Natur der Kosten, die nur solche Rechnungselemente umfassen, die sich aus dem Produktionszwecke ergeben. Das trifft aber auf keine der oben geschilderten Arten von Extraabschreibungen zu. Im Gegenteil entstehen sie alle aus Gründen, die außerhalb jedes Zusammenhanges mit dem Produktionszwecke stehen. Nur diejenigen Abschreibungen sind Kosten, die auf natürlichem Verschleiß infolge der Produktion beruhen. Nur diese sind, wie wir sahen, maßgebend für die betriebswirtschaftliche Normalabschreibung. Über letztere hinausgehende Kosten kann es deshalb nicht geben. Jede Superabschreibung in der Erfolgsrechnung ist damit neutraler Aufwand.

Andererseits sind nun alle Aufwendungen, wenn sie zum Zwecke der Produktion erfolgen, wohl Kosten. Daraus wäre zu schließen, daß die Abschreibung, wie sie nicht über ihrem betriebswirtschaft-

lichen Normalbetrage in der Selbstkostenrechnung erscheinen darf, auch nicht unter demselben einzusetzen ist, m. a. W.: es darf auch keine Minderabschreibung in der Selbstkostenrechnung vorgenommen werden. Dieser Schluß ist grundsätzlich anzuerkennen.

Der einzige Grund, welcher in der Erfolgsrechnung Anlaß zu einer Minderabschreibung sein könnte, kommt hier nicht in Frage. Ebensowenig wie die Selbstkostenrechnung die frühere Gewinnrücklage in Form einer Superabschreibung berücksichtigte, braucht sie die hierdurch verursachte Minderabschreibung der Erfolgsrechnung als solche zu berücksichtigen. Derselben Ansicht ist Peiser[1]), der hierüber folgendes sagt: „Mit Recht wird von vielen Seiten betont, daß Fabriken, die ihren Maschinenpark bereits auf einen Merkwert oder einen sonstigen niedrigen Wert abgeschrieben haben, eine unvollständige Unkostenübersicht führen, wenn sie aus ihren Selbstkosten diejenigen Abschreibungssätze fortlassen, die der wirklichen Entwertung bzw. Abnutzung der Maschinen im Laufe des betreffenden Jahres entsprechen. Hieraus folgt, daß in der Betriebsrechnung nicht diejenigen Abschreibungen erscheinen dürfen (Minderabschreibungen), die von dem Buchwerte der Anlagekosten gehen, sondern daß die Abschreibungen in Höhe der der Wirklichkeit entsprechenden Wertminderungen abgesetzt werden müssen (Normalabschreibung)." Wir können sagen: Es entstehen in der Selbstkostenrechnung Zusatzkosten, welche in der Erfolgsrechnung anscheinend einen Sondergewinn darstellen, in Wirklichkeit aber eine Ausschüttung früherer Reserven bedeuten.

Derselbe Fall liegt vor, wenn eine Anlage noch weiter voll in Betrieb ist, nachdem durch die Normalabschreibung in der Erfolgsrechnung die Anlage bereits voll abgeschrieben ist. Dann ist im Grunde genommen die Normalabschreibung infolge einer falschen Lebensdauerschätzung zu hoch bemessen worden. Es ist, wenn auch unfreiwillig, infolge eines Schätzungsfehlers ebenfalls eine stille Reserve geschaffen worden, die im allgemeinen in der Selbstkostenrechnung in Form von Zusatzkosten zur Anrechnung gelangt.

Von der hier entwickelten Anschauung ausgehend, können wir den Autoren nicht ohne weiteres folgen, die behaupten, daß durch hohe Abschreibungen in der Erfolgsrechnung der Betrieb in späteren Jahren mit niedrigeren Selbstkosten arbeitet[2]). Wenn bei hohen Ge-

[1]) Betriebsrechnung, S. 13—14.

[2]) Vergl. Levin. Wie hängt die Abschreibungsfrage in Industriebetrieben mit der Kalkulation und Leistungsfähigkeit zusammen? Z. f. u. H. II, S. 418. Berliner, „Abschreibungen und Zinsen in der Kalkulation und der industriellen Buchhaltung." Z. f. u. H. II, S. 232.

winnen Superabschreibungen in der Erfolgsrechnung vorgenommen werden konnten, so bedeutet das nichts anderes, als Ansammlung von stillen Reserven aus diesen Gewinnen, die an sich die Selbstkostenrechnung nicht beeinflussen. Wenn solche Unternehmungen dennoch bei schlechter Konjunktur günstiger dastehen als andere, so ist das die Wirkung jeder stillen Reserve, daß sie über solche Zeiten besser hinweghilft. Dann kann die Selbstkostenrechnung die Zusatzkosten der Abschreibung niedriger verrechnen oder fortlassen, ohne daß das Unternehmen einen Verlust erleidet. Es wird vielmehr lediglich auf die Ausschüttung der früher angesammelten stillen Reserve verzichtet, um sie zum Ausgleich der heute entstehenden, aber nicht verrechneten, Abschreibungskosten zu verwenden. Auch dies hat Peiser richtig gesehen, denn er fährt an der oben angeführten Stelle fort[1]: „Auf der anderen Seite aber beruht ein großer Teil der Leistungsfähigkeit dieser in glücklicher Lage befindlichen Unternehmungen auf dem niedrigen Buchwert ihrer Maschinen und ihrer sonstigen Einrichtungen, es hieße daher auf diese Überlegenheit verzichten, wollte man die Vorteile der Unterbewertung unbedingt während des ganzen Geschäftsjahres unbeachtet lassen. In solchen Fällen greift aber das Unternehmen in schlechten Zeiten auf die in besseren Jahren angesammelte, in der Unterbewertung der Anlagen liegende stille Reserve zurück, und macht den hierin gegenüber anderen Firmen liegenden Vorsprung nutzbar."

Diese Feststellung bedeutet im Rahmen unserer Untersuchung, daß unter gewissen Umständen die Selbstkostenrechnung anscheinend mit einer Minderabschreibung arbeiten darf, ohne das Unternehmen zu schädigen.

Es gibt aber noch einen anderen Gesichtspunkt, aus dem heraus manche Unternehmungen die Abschreibungen ganz oder teilweise in der Selbstkostenrechnung unberücksichtigt lassen. Es hängt dies zusammen mit dem Bestreben, sämtliche Kosten eines Unternehmens zu teilen in fixe und proportionale und die fixen, welche ziemlich unabhängig von der jeweiligen Produktionsgröße sind, aus der Selbstkostenrechnung auszuscheiden. Eingehende theoretische Begründung hat diese Auffassung bei Schmalenbach „Selbstkostenrechnung"[2] gefunden. Hier mag folgendes genügen: Es gibt in jedem Unternehmen Kosten, die ungefähr proportional zur Erzeugung sich bewegen, und solche, die ziemlich unabhängig von der Größe der Erzeugung konstant bleiben, wenn der Betrieb einmal für eine bestimmte Produktionsmenge eingerichtet ist. Die letzteren nennt man fixe

[1] A. a. O. S. 14.
[2] Z. f. H. F. XIII, S. 284.

Kosten. Die proportionalen Kosten jeder Produktion müssen unter allen Umständen gedeckt werden, weil sonst der Betrieb einen unmittelbaren Verlust am einzelnen Stück erleiden würde. Die fixen Kosten, welche erst indirekt durch Aufteilung auf die einzelnen Stücke verrechnet werden können, hingegen würden auch entstehen, wenn nichts produziert würde, so daß es keinen direkten Verlust bedeutet, wenn sie einmal vorübergehend nicht ganz gedeckt würden; es genügt zur Not wenn sie zu einem ganz geringen Teil gedeckt werden. Natürlich müssen sie, wenn der Betrieb wirtschaftlich bestehen soll, im ganzen und auf die Dauer auch gedeckt werden. Wenn aber der Betrieb bei niedergehender Konjunktur Aufträge hereinnimmt, welche vollen Ausgleich der proportionalen und nur teilweisen Ausgleich der fixen Kosten bringen, so schneidet er besser ab, als wenn er diese Aufträge fahren lassen würde, weil dann ein größerer Teil seiner fixen Kosten ungedeckt bliebe. Wenn man nun die fixen Kosten aus der Selbstkostenrechnung fortläßt, so hat man in den proportionalen Kosten die Grenze, bis zu welcher in schlechten Zeiten ein Auftrag noch mit Vorteil angenommen werden kann. Läßt man die fixen Kosten in guten Zeiten ebenfalls unberücksichtigt, so erscheinen diese in ihrer Gesamtheit in der Erfolgsrechnung als neutraler Aufwand, welcher aus dem Gewinn, oder besser, aus dem Überschuß des Preises über die verrechneten proportionalen Kosten gedeckt werden muß.

Der natürliche Verschleiß der Anlagen ist nun zum großen Teil unabhängig von der jeweiligen Produktionsgröße, und deswegen sind die Abschreibungen zumeist fixe Kosten. Es gibt aber auch Anlagen, welche ziemlich genau proportional zur Erzeugung verschleißen. Deren Abschreibungen sind nicht fixe, sondern proportionale.

In der monographischen Literatur finden sich zuweilen Unternehmungen, bei denen die Abschreibungen in der Selbstkostenrechnung nicht berücksichtigt werden. Hierfür fand ich zwar nirgendwo den Grund angegeben, doch ist m. E. die Wahrscheinlichkeit ziemlich groß, daß bei diesen Unternehmungen, wenn auch nicht durch klare Ableitung, sondern mehr gefühlsmäßig, die Anschauung besteht, daß die Abschreibungen als fixe Kosten in die Selbstkostenrechnung nicht hineingehören. Es liegt um so mehr Grund zu dieser Annahme vor, als manche dieser Unternehmungen diejenigen Abschreibungen, welche proportionaler Natur sind, wohl als Kosten behandeln. Ein gutes Beispiel liefert uns Calmes in seiner Schilderung: „Buchhaltung und Selbstkostenwesen einer Eisenhütte". Wie er ausdrücklich betont[1]), „werden die Abschreibungen den Betriebskosten anteilsmäßig nicht belastet, und daher auch nicht in die Kalkulation

[1]) Z. f. H. F. III, S. 133.

einbezogen." Hiervon gibt es zwei Ausnahmen: 1. die Felderabschreibung im Grubenbetrieb, 2. der Erneuerungsfonds für den Hochofenbetrieb, der in seinem Wesen einer Abschreibung gleichkommt. Für Felderabschreibung wie Hochofenbetrieb wird die Abschreibung nicht nach vorheriger Lebensdauerschätzung vorgenommen, sondern nach Maßgabe der Produktionsgröße, weil die Abnahme des Grubenfeldes und der Verschleiß der Hochöfen in erster Linie von der Produktionsgröße bedingt ist. Es werden also ganz deutlich die fixen Abschreibungen nicht, die proportionalen wohl in die Selbstkostenrechnung aufgenommen. Auch Rupp[1]), welcher die allgemeinen Abschreibungen unberücksichtigt läßt, behandelt die Abschreibung auf Walzen und auf Koquillen nach Maßgabe der Produktionsgröße als Kosten, indem pro Tonne Rohmaterial bzw. pro Tonne Erzeugung ein fester Satz als Abschreibung verrechnet wird.

Wir haben also beim Ausscheiden der Abschreibung als fixe Kosten einen zweiten Fall, in welchem eine Minderabschreibung in der Selbstkostenrechnung vorkommt.

Daß das letztere Verfahren aber nur selten in Übung ist, und die meisten Unternehmungen die Abschreibung in voller Höhe als Kosten verrechnen, zeigt folgender Auszug aus der Literatur, wonach unter fünfzehn daraufhin von mir untersuchten Betriebsdarstellungen nur drei die Abschreibungen nicht in die Selbstkostenrechnung einstellen:

	Verfasser	Quelle Branche	Hinweis	Abschreibungen sind Kosten ja	nicht Kosten nein
1	W. Kuse	Werkzeuge	Z. f. h. F. IV/97	ja	
2	Lebeis*	Beleucht.-Art.	„ „ IV/225	ja	
3	Winter*	Klempnerei	„ „ IV/1	ja	
4	Calmes*	Eisenhütte	„ „ IV/333		nein (2 Ausn. s. o.)
5	Rahlenberg	Nähnadelfabr.	„ „ IV/309	ja	
6	Schulte*	Elektrizität	„ „ IV/336	ja	
7	Schwarz*	Drähte-Stifte	„ „ IV/137	ja	
8	Rupp	Hüttenwerk	„ „ V/225		nein (vgl. o.)
9	Ulrich	Holzbearbeitg.	„ „ IX/60	ja	
10	Brandenburger	Steinkohlen-Bergwerk	„ „ X/49	ja (aber nur für Koksof. u. Nebenpr.	
11	Paschke*	Ziegeleibetrieb	„ „ III/289	ja	
12	Gründer	Gaswerk	„ „ IV/409	ja	
13	Levin	Müllerei	Z. f. H. u. H. XI/183	ja	
14	Peiser	Maschinenbau	Betriebsrechnung	ja	
15	Beste	Hüttenbetrieb	unveröffentlicht		nein

Die mit einem * versehenen Arbeiten sind aus dem Preisausschreiben der „Gesellschaft für wirtschaftliche Ausbildung" in Frankfurt a. M. über das Selbstkostenwesen industrieller Betriebe hervorgegangen.

[1]) Selbstkostenwesen eines gemischten Hüttenwerkes V/260 und 263 bis 264.

b) Der Einfluß der Abschreibungen auf das Verhältnis von Selbstkosten- und Erfolgsrechnung.

Aus unseren bisherigen Untersuchungen über die Abschreibung in Erfolgs- und Selbstkostenrechnung sind nun ohne weiteres die Möglichkeiten abzuleiten, wie die Abschreibung materiell monistisch oder dualistisch behandelt werden kann. Wir sehen, daß für die Verrechnung der Abschreibung folgende Möglichkeiten bestehen:

a) in der Erfolgsrechnung:
   1. Normalabschreibung,
   2. Superabschreibung,
   3. Minderabschreibung.

b) in der Selbstkostenrechnung:
   1. Normalabschreibung,
   2. Minderabschreibung.

Indem sich a 1, 2 und 3 je mit b 1, oder b 2 vereinigen können, sind folgende Kombinationen möglich:

I. Monistisch:

a 1/b 1 Erfolgsrechnung, Normalabschreibung, Selbstkostenrechnung, Normalabschreibung,

a 3/b 2 Erfolgsrechnung, Minderabschreibung, Selbstkostenrechnung, Minderabschreibung.

II. Dualistisch:

a 1/b 2 Erfolgsrechnung, Normalabschreibung, Selbstkostenrechnung, Minderabschreibung,

a 2/b 1 Erfolgsrechnung, Superabschreibung, Selbstkostenrechnung, Normalabschreibung,

a 2/b 2 Erfolgsrechnung, Superabschreibung, Selbstkostenrechnung, Minderabschreibung,

a 3/b 1 Erfolgsrechnung, Minderabschreibung, Selbstkostenrechnung, Normalabschreibung.

Die monistische Methode Aufwand und Kosten in Höhe der Normalabschreibung (a 1/b 1) ist diejenige, welche wir unter rein betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten als die grundsätzlich richtige erkannt haben.

Die monistische Methode Aufwand und Kosten als Minderabschreibung(a 3/b 2) soll nur vorübergehend angewandt werden, wenn das Unternehmen bei niedergehender Konjunktur gezwungen ist, durch Anwendung der Minderabschreibung in der Selbstkostenrechnung auf die stillen Reserven zurückzugreifen.

Die beiden dualistischen Methoden, bei welchen die Selbstkostenrechnung eine Minderabschreibung einsetzt bzw. die Abschreibung

ganz unberücksichtigt läßt (a 1/b 2 und a 2/b 2), entstehen durch die Anschauung von dem Ausscheiden der fixen Kosten. Wenn dabei als Aufwand nur die Normalabschreibung eingesetzt ist, muß der neutrale Aufwand die Abschreibung mit fixer Kostennatur in Höhe der Normalabschreibungen darstellen, während er bei Einsetzung einer Superabschreibung in die Selbstkostenrechnung außerdem noch eine außerordentliche Entwertung oder eine Gewinnrücklage mitumfaßt.

Der Dualismus nach a 2/b 1 wird sehr häufig vorkommen, da insbesondere viele Aktiengesellschaften die Ansammlung stiller Reserven in den Anlagen sehr lieben und wird hin und wieder auch als Folge einer wirklichen außerordentlichen Entwertung der Anlage auftreten. Der neutrale Aufwand stellt dementsprechend eines dieser beiden Elemente dar.

Schließlich wird der Dualismus Minderabschreibung als Aufwand, Normalabschreibung als Kosten (a 3/b 1) als Folge einer früheren Superabschreibung in der Selbstkostenrechnung auftreten, wenn bei guter Konjunktur das Unternehmen in der Lage ist, durch die Erfassung der Zusatzkosten einen Teil der früheren Gewinnrücklage auszuschütten.

d) Die Zinsen.

α) Allgemeines über Zinsen in industriellen Betrieben. (Die Zinsen als Rechnungselement.)

Je weniger ein Rechnungselement an die Ausgabe anknüpft, um so schwieriger ist es, allgemeine Regeln für dessen Behandlung aufzustellen. Die Erfassung von Löhnen und Materialien ist deshalb verhältnismäßig leicht, weil zum mindesten auf der einen Seite eine unmittelbare zwangsläufige Anlehnung an die Ausgabe stattfindet, wenn nicht sogar, wie bei den Löhnen, auch die Kosten im allgemeinen an die Ausgabe gebunden sind. Die Abschreibungen entfernen sich schon weiter von der Ausgabe; aber es besteht doch noch ein indirekter Zusammenhang, in dem auf dem Wege über die Lebensdauerschätzung die Normalabschreibung im allgemeinen auf Grund der ursprünglichen Ausgabe festgesetzt wird.

Anders verhält es sich mit den Zinsen. Neben den Darlehenszinsen, die wirklich gezahlt werden (oder gutgeschrieben, was auf dasselbe hinausläuft), müssen in einem wirklich vollkommenen Rechnungswesen auch eine Menge nur rechnungsmäßiger Zinsen berücksichtigt werden[1]). Eine Folge hiervon ist die besondere Schwie-

[1]) Vergl. Leitner „Selbstkostenrechnung", S. 10 ff. Er unterscheidet: erstens rechnungsmäßige Zinsen auf das eigene Unternehmerkapital,

rigkeit und Vielgestaltigkeit des Problems, indem weder die Erfolgsrechnung noch die Selbstkostenrechnung eine unbedingte Grundlage für die Zinsrechnung besitzen, vielmehr für beide mehrere voneinander abweichende Möglichkeiten bestehen.

Die Aufstellung allgemein gültiger Grundsätze über die Behandlung der Zinsen als Rechnungselement wird weiterhin dadurch erschwert, daß die kapitalistische Struktur des einzelnen Unternehmens dabei eine Rolle spielt, welche gewisse Verschiedenheiten im Gefolge hat. Auf diese Unterschiede kann ich jeweils nur kurz hinweisen; ich suche nach Möglichkeit das Gemeinsame herauszukehren, da eine ins Einzelne gehende Schilderung des Zinsproblems im industriellen Betriebe über den Rahmen dieser Arbeit hinausgeht.

Was der Praxis wie der Theorie oft den Weg zur richtigen Erkenntnis des Zinsproblems versperrt, ist der Umstand, daß Zinsen ohne Anknüpfung an eine Ausgabe Rechnungselement sein können. Die Behandlung der Zinsen, welche an die Ausgabe anknüpfen, ist einfach; es sind die Zinsen, welche für fremdes geliehenes Kapital den Gläubigern effektiv gezahlt bzw. gutgeschrieben werden. Für ihre Handhabung gibt es nur wenige Möglichkeiten, die jeder schnell sieht und nach seinen Anschauungen entscheiden kann: Die Erfolgsrechnung wird von ihnen unter allen Umständen belastet, und es ist nur die Frage, ob dieselben auch als Kosten oder nur als neutraler Aufwand verrechnet werden sollen.

Für die einheitliche Betrachtung eines Unternehmens — und diese soll das Rechnungswesen ermöglichen — darf es aber gar nicht darauf ankommen, ob die Kapitalquelle, aus welcher das Unternehmen gespeist wird, zufällig eine solche ist, der Anspruch auf Zinsen in Form einer Ausgabe oder Gutschrift zukommt, oder ob die Kapitalquelle in anderer Weise, z. B. durch Gewinnzuteilung, oder gar nicht, wie eigene Reserven, entschädigt wird. Vielmehr hat das Unternehmen, um wirtschaftlich zu arbeiten, das gesamte in ihm tätige Kapital zu verzinsen, gleichgültig woher es kommt, ob von Fremden geliehen, vom Unternehmer eingelegt, oder vom Unternehmen aus früheren Gewinnen zurückgestellt. In dieser Hinsicht soll für das Rechnungswesen kein Unterschied bestehen. Wir müssen die Zinsen als eine wirtschaftlich gegebene Tatsache, als volkswirtschaftlichen

---

zweitens Zinsverluste aus dem Anlagekapital, drittens gezahlte Zinsen für fremdes (Leih-) Kapital. Die Unterscheidung ist an sich richtig, geht aber m. E. nicht auf das Wesentliche ein, die Zusammenhänge von eigenem und fremdem Kapital einerseits, mit Anlage- und Betriebskapital andererseits, und ist deshalb nicht geeignet, wirkliche Klarheit in das Zinsproblem zu bringen.

Preis für die Nutzung des Kapitals, ansehen. Jedes Kapital rentiert sich, wenn es ausgeliehen wird, zum landesüblichen Zinsfuß. Deshalb muß sich auch jedes in einem industriellen Betriebe angelegte Kapital zum landesüblichen Zinsfuße rentieren. Solange nicht die Verzinsung des Kapitals aufgebracht wird, besteht kein wirklicher Gewinn, sondern eben nur eine Deckung der Zinsen, welche zwar für die Zinsbeziehenden Einkommen sein können, aber kein Gewinn im Sinne des Betriebes. Durch die Nutzung des Kapitals in dem Unternehmen geht die Möglichkeit zur anderweitigen Nutzung, d. h. zum anderweitigen Zinsbezug verloren. Deswegen stellen die Zinsen tatsächlich durch den Betrieb des Unternehmens verlorengegangene Werte dar, die das Unternehmen decken muß, ehe es einen Gewinn erzielt. Wir stimmen demnach mit Schmalenbach überein, wenn er sagt: „Unter dem Gesichtspunkte der Wirtschaftlichkeit sind als Subtrahenda des Rohgewinns nicht bezahlte, sondern verbrauchte Werte anzusehen. Kosten (negative Rechnungselemente) sind nicht nur das, was etwas gekostet hatte, sondern alles, was einen Wert hat, und durch die Geschäftstätigkeit verlorengegangen ist[1])."

Die Zinsen von dem gesamten, in dem Unternehmen tätigen Kapital sind also als Rechnungselemente[2]) anzusehen. Es besteht nur der Unterschied, daß die Zinsen von fremdem Kapital Fremden zufließen, die Zinsen von dem sogenannten „eigenen' Kapital der Unternehmer oder des Unternehmers den Unternehmern zufließen. Das ist aber ein Unterschied, der das Rechnungswesen nicht zu berühren braucht. Dasselbe hat vielmehr, wenn es richtige Ergebnisse erzielen will, die Zinsen von dem gesamten Kapital, nur mit gewissen Ausnahmen, die wir unten kennen lernen werden, in Erfolgs- und Selbstkostenrechnung zu berücksichtigen, und zwar, wie sich aus den bisherigen Ausführungen ergibt, zum landesüblichen Zinsfuße[3]).

Zur Vornahme der Zinsberechnung bedarf das Unternehmen der Feststellung des in ihm tätigen Kapitals, da von diesem ja die

---

[1]) Schmalenbach, „Zinskosten in der Buchführung", Z. f. H. F. VII, S. 252.

[2]) Interessant ist die hiermit übereinstimmende Stellungnahme jener Schule der Volkswirtschaftslehre, die sich privatwirtschaftlichen Anschauungen so oft nähert, der Grenznutzenlehre. So sagt v. Wieser, „Theorie der gesellschaftlichen Wirtschaft" im Grundriß der Sozial-Ökonomik Bd. I, S. 226: „Somit gehört der Zins des Kostenkapitals ebenso wie die Substanz zu den produktiven Bildungselementen der Kosten, als deren Zusammensetzungen diese wirtschaftlich zu rechnen sind."

[3]) Vergl. S. 86, Anm. 1.

Zinsen gerechnet werden sollen. Hierzu können wir die Bilanz benutzen, da diese in Aktiven und Passiven, nach zwei verschiedenen Gesichtspunkten gegliedert, eine Übersicht des Kapitals gibt. Dadurch besteht grundsätzlich die Möglichkeit für die Zinsrechnung entweder an die Aktiva oder an die Passiva anzuschließen. Warum praktisch für die Erfolgsrechnung nur der Anschluß an die Passiva, die Kapitalquellen, und nicht an die Aktiva, die Kapitalformen[1]), in Frage kommt, während die Selbstkostenrechnung mit Vorteil an die letzteren anknüpft, werden wir in den folgenden speziellen Darstellungen der Zinsen in Erfolgs- und Selbstkostenrechnung sehen. Da die Praxis in den Fragen der internen Zinsrechnung zumeist nicht klar sieht, kann ich mich hier nicht damit begnügen, nur die m. E. richtige Methode zu erläutern, sondern ich muß systematisch alle Möglichkeiten der Behandlung dieses Problems schildern.

β) Die Zinsen in der Erfolgsrechnung. (Zinsen als Aufwand.)

Zinsen im Sinne der Erfolgsrechnung stellen den Aufwand dar, der im Laufe der Periode für die Zurverfügungstellung des Kapitals und dessen Nutzung verrechnet wird. Das Kapital wird in der Bilanz unter den Passiven aufgeführt, geordnet nach den Quellen, welche das Kapital in irgendeiner Form als abstrakte Kaufkraft zur Verfügung gestellt haben. Da das Unternehmen als Ganzes im Laufe der Periode dieses gesamte Kapital, ohne Rücksicht auf die Form, die es im Betriebe im Hinblick auf den Produktionszweck angenommen hat, verzinsen soll, muß die Erfolgsrechnung, welche ja gerade den Aufwand nur periodenweise ohne Berücksichtigung des Produktionszweckes erfaßt, auch an das Kapital wie es in den Passiven aufgeführt ist, anknüpfen, und nicht an das Kapital, wie es in den Aktiven erscheint, weil es hier schon bestimmte konkrete Formen angenommen hat, welche gewissen Produktionszwecken entsprechen, für welche sich nur die Selbstkostenrechnung und nicht die Erfolgsrechnung interessiert.

Wir können die verschiedenen Kapitalquellen in Gruppen zusammenfassen unter dem Gesichtspunkte der Zugehörigkeit dieser Kapitalquellen hinsichtlich der Zinsrechnung. Es ergibt sich alsdann folgende Teilung:

1. Solche Kapitalquellen, für die Zinsen effektiv gezahlt sind, und daher auch in der Erfolgsrechnung durchweg verrechnet werden:

---

[1]) Vergl. Pape, Grundriß der doppelten Buchführung, S. 38.

Bankkredite, Akzepte, Obligationen, Hypotheken, Darlehen, zinspflichtige Lieferantenkredite im Konto-Korrentverkehr und ähnliche.

2. Solche Kapitalquellen, denen der von dem Unternehmen erzielte Gewinn zufließt: Guthaben der Gesellschafter bei der offenen Handelsgesellschaft und Kommanditgesellschaft, das Stammkapital der G. m. b. H. und das Aktienkapital der A. G. sowie etwaige sonstige gewinnanteilsberechtigte Guthaben.

Bei diesen hat die Zinsberechnung die Wirkung, daß ein Teil des gesamten ausgeschütteten Gewinnes[1]) im Inneren des Betriebes nicht als Gewinn, sondern als Kapitalzins berechnet wird. Es wird der Kapitalzins vom Unternehmergewinn getrennt, ähnlich wie oben ein Arbeitslohn aus dem Gesamteinkommen des Unternehmens ausgeschieden wurde. Diese Verrechnungsweise ist wohl praktisch besonders da anzutreffen, wo den Gesellschaftern durch Gesellschaftsvertrag vor Ausschüttung eines Gewinnes die Verzinsung ihres Kapitals zusteht, was bei der offenen Handelsgesellschaft und ähnlichen Gesellschaftsformen häufig der Fall ist. Aber auch bei der Aktiengesellschaft, wo zwar die feste Verzinsung des Aktienkapitals durch Gesetz verboten ist (HGB. § 215) kann in der internen Verrechnung sehr wohl ein bestimmter Satz als Zins behandelt werden. Es liegt hier besonders nahe, die gesetzlich vorgeschriebene Vordividende von 4 % (HGB. § 214) so zu verrechnen.

3. Solche Kapitalquellen, denen zwar rechtlich weder ein Anspruch auf Zinsen noch auf Gewinn zusteht, die aber aus den oben dargelegten wirtschaftlichen Gründen dennoch verzinst werden müssen: Reserven und andere Rückstellungen des Unternehmens zu besonderen Zwecken, wie Arbeiterunterstützung und ähnliches. Ich weiß nicht, ob es Unternehmungen gibt, die diese durch Rücklage von Gewinnen selbst angesammelten Kapitalien verzinsen. Wenn es ein Unternehmen tut, so ist die Wirkung ähnlich, wie bei der Verzinsung des Unternehmerkapitals. Der nominelle Gewinn wird zwar geschmälert, aber auch diese Zinsen werden als Gewinn verteilt, wenn sie nicht jährlich dem betreffenden Kapitalkonto zuwachsen, wie es z. B. bei der Abschreibungsrückstellung mit Zinseszinsrechnung vorkommt[2]).

---

[1]) Hier und im Folgenden spreche ich der Einfachheit halber nur von Gewinnen, statt von Erfolg allgemein. Die Überlegung wird jedem ohne weiteres selbst sagen, wie die Wirkung im Falle eines Verlustes sich gestalten würde.

[2]) Vergl. meinen Aufsatz „Der Einfluß der Zinsen auf die Abschreibung" in der Z. f. H. F. XV, S. 371. Ferner die Kontroverse zwischen Schiff und Passow in der Z. f. H. F. III, S. 275 und 345 sowie H. Beck, IV, S. 385.

4. Solche Kapitalquellen, die weder rechtlichen Anspruch auf Zinsen haben, noch wirtschaftlich einen solchen rechtfertigen, bei denen also im Gegensatz zu den übrigen Kapitalteilen des Unternehmens keine Zinsverrechnung stattfinden soll. Es sind z. B. zinsfreie Lieferantenkredite, nicht abgehobene Dividende, rückständige Lohnzahlungen usw. Der innere Grund, warum diese Kapitalteile von der Zinsrechnung auszuschließen sind, ist der, daß sie ihrer Entstehung nach nicht der Kapitalisierung des Unternehmens dienen, sondern mehr zufällige Schulden bilden, die laufend kurzfristig getilgt werden müssen. Lieferantenkredit kann allerdings auch die Form einer ausgesprochenen Kredits einnehmen; doch ist dann der Zins meist bereits in den Warenpreis eingerechnet und findet daher hier Berücksichtigung.

Eine wirklich vollkommene Erfolgsrechnung müßte sämtliche unter 1—3 aufgezählten Kapitalteile zur rechnungsmäßigen Verzinsung heranziehen, doch sind mir bis heute keine Unternehmungen bekannt geworden, die wirklich so verfahren. Die meisten berücksichtigen nur die gezahlten oder allenfalls die den Gesellschaftern zukommenden Zinsen. Das ist begreiflich, denn die Nichtberücksichtigung der Zinsen in der Erfolgsrechnung ist im allgemeinen mehr ein Schönheitsfehler, als daß sie unmittelbaren Einfluß auf die Geschäftsführung hätte. Allerdings betont Schmalenbach [1]) mit Recht, daß es auch Erfolgsrechnungen gibt, für die die richtige Zinsrechnung unbedingt erforderlich ist, während im allgemeinen die Zinsrechnung in der Selbstkostenrechnung von größerer Bedeutung ist [2]).

γ) Die Zinsen in der Selbstkostenrechnung. (Zinsen als Kosten.)

Das erkennt auch ein großer Teil der Praxis an, in dem sie auf die eine oder andere Weise die Zinsen als Kosten einstellt. Von den 15 Unternehmungen, die wir auf Seite 75 hinsichtlich der Abschreibungskostenrechnung untersucht haben, lassen acht die Zinsen in der Selbstkostenrechnung ganz unberücksichtigt, während die übrigen sieben sie nach einer der unten erläuterten Möglichkeiten einsetzen.

Als vernünftige Begründung für die Nichteinsetzung der Zinsen in die Selbstkostenrechnung ließe sich nur die bei der Besprechung der Abschreibung bereits auseinandergesetzte Anschauung von der

[1]) „Zinskosten in der Buchführung", Z. f. H. F. VII, S. 251 ff.

[2]) Die richtige Einsetzung der Zinsen in der Selbstkostenrechnung ist aus denselben Gründen im allgemeinen wichtiger, als deren Einsetzung in die Erfolgsrechnung, die bezüglich der Abschreibung oben S. 70/71 auseinandergesetzt wurden.

Notwendigkeit der Ausscheidung der fixen Kosten anführen. Doch ist auch hierbei zu berücksichtigen, daß ein Teil der Zinsen mehr proportionaler als fixer Natur ist, da er von der jeweiligen Beanspruchung sehr stark beeinflußt wird. Es will mir scheinen, daß dort, wo in der Praxis keinerlei Zinsen gerechnet werden, dies weniger auf dieser Überlegung beruht, als vielmehr auf mangelnder Überlegung überhaupt. Die Anschauung, welche man hin und wieder hört, daß die Zinsen nur den Finanzdienst eines Unternehmens betreffen, von welchem der Betrieb getrennt werden müßte, ist kein hinreichender Grund, die Zinsen ganz außer acht zu lassen, sondern ist lediglich bestimmend für die Wahl der Methode, nach welcher die Zinsen gerechnet werden sollen, indem, wie unten gezeigt werden wird, die Selbstkostenrechnung allerdings einen anderen Weg zu gehen hat, wie der Finanzdienst und die damit im Zusammenhang stehende Erfolgsrechnung.

Für Unternehmungen, die Zinsen wohl als Kosten rechnen wollen, bestehen nun zunächst dieselben Möglichkeiten, die wir bereits für die Erfolgsrechnung kennengelernt haben. Dabei müßten die eingegangenen (Aktiv-)Zinsen, von den belasteten (Passiv-)Zinsen abgezogen werden. Es würde also der je nach der Wahl des Verfahrens verschiedene Zinssaldo in Frage kommen.

So könnten nur die gezahlten und gutgeschriebenen, also für fremde Kapitalien entstehenden Zinsen, berücksichtigt werden, doch müßte ein solches Verfahren, ebenso wie bei der Erfolgsrechnung, als unzulänglich bezeichnet werden.

Vollkommener wäre schon die Berücksichtigung auch der verrechneten Zinsen, also je nach dem, wie die Erfolgsrechnung verfährt, derjenigen, welche für eigenes Unternehmerkapital, oder auch für Reserven und Rückstellungen in Ansatz zu bringen sind.

Doch haben diese beiden Verfahren m. E. einen Grundfehler. Sie gehen von einer für die Selbstkostenrechnung falschen Grundlage aus. Da diese nämlich die für jeden einzelnen Produktionszweck speziell aufgewandten Werte erfassen soll, knüpft sie im Gegensatz zur Erfolgsrechnung besser nicht an die Kapitalquellen, das abstrakte Unternehmungskapital, an, sondern an die konkreten, den einzelnen Zwecken dienenden Kapitalformen, die in der Bilanz des Unternehmens in den Aktiven ihren Niederschlag finden. Die Formen, welche das Kapital in dem Unternehmen annimmt, sind in der Hauptsache die verschiedenen Produktionsanlagen, Grundstücke, Gebäude, Maschinen, dann aber auch das umlaufende Kapital, Materialvorräte der verschiedensten Art, wie Rohstoffe, Halb- und Fertigfabrikate. Auch bares Geld als ein notwendiger

Produktionsfonds gehört hierher. Für die Verzinsung dieser unmittelbar der Produktion dienenden Kapitalien zu sorgen, ist Aufgabe der Selbstkostenrechnung, indem sie deren Zinsen als Kosten einsetzt, so daß sie im Preise wieder hereinkommen, um letzten Endes auf der anderen Seite den Kapitalquellen zugerechnet zu werden.

Nicht zu berücksichtigen braucht die Selbstkostenrechnung solche Kapitalformen, die nicht der Produktion dienen, wie Effekten, Wechsel, eigene Darlehen, die sich selbsttätig, d. h. ohne Produktion verzinsen.

Die richtige Selbstkostenrechnung hat also als Kosten die Zinsen derjenigen Anlage- und umlaufenden Kapitalien zu berücksichtigen, welche unmittelbar oder mittelbar der Produktion dienen.

Dort, wo in der Praxis Zinsen als Kosten verrechnet werden, wird zumeist in richtiger Erkenntnis der Dinge nach diesen Grundsätzen verfahren. So sagt z. B. Pfeiffer[1]: „Es ist leicht einzusehen, daß diejenigen Fabrikationen, die die Anschaffung teuerer Betriebsmittel bedingen, auch die Zinsen für das Anschaffungskapital zu tragen haben." Seinem nächsten Satz, „als Grundlage für die Zinsberechnung hat bei Objekten der jeweilige Buchwert zu gelten," kann ich nicht ohne weiteres folgen, sondern bin der Ansicht, daß die Annahme des Anschaffungspreises mehr Berechtigung hat, doch kann auf diese Einzelfrage hier nicht näher eingegangen werden[2]).

Große Übereinstimmung mit meinen Anschauungen weist die Darstellung der Selbstkostenberechnung eines Elektrizitätswerkes von Schulte auf[3]). Es heißt dort: „Unter der Verzinsung ist eine Verzinsung nur des investierten Kapitals nur zum landesüblichen Zinsfuß in Ansatz gebracht. Die Verzinsung über die landesübliche hinaus, welche kurz als Unternehmergewinn bezeichnet wird, ist als der wirkliche Gewinn des Unternehmens anzusehen, indem das Elektrizitätswerk sich auf den subjektiven Unternehmerstandpunkt stellt. Für diesen letzteren, aber auch nur für diesen, ist es richtig, eine landesübliche Verzinsung des investierten Kapitals zu den Betriebsausgaben zu rechnen, während, rein objektiv betrachtet, jede Verzinsung des investierten Kapitals zum Gewinn gehört. Die Zinsen sind gerechnet vom investierten Kapital, nicht von dem in der Bilanz erscheinenden, z. B. dem Obligationskapital. Das in-

[1]) „Die Selbstkostenberechnung einer Maschinenbau- und Gießerei A.-G." Ergänzungsbd. II, Z. f. H. F., S. 11.

[2]) Vergl. meinen Aufsatz „Einfluß der Zinsen auf die Abschreibung", Z. f. H. F. XV, S. 371.

[3]) Z. f. H. F. IV, S. 333.

vestierte Kapital kann sich zusammensetzen aus dem Aktienkapital, dem Reservefonds, Obligationen, Bankgeldern usw. Die Zinsen, die in der Bilanz erscheinen, hängen daher von den speziellen finanziellen Verhältnissen und den speziellen finanziellen Aufgaben des Unternehmens ab. Das Elektrizitätswerk vertritt nun den Standpunkt, daß die Selbstkosten des Betriebes von den finanziellen Gewinnen und Verlusten streng zu trennen sind. Das Ergebnis jedes Unternehmens setzt sich aus dem Betriebs- und dem finanziellen Ergebnis zusammen, und diese beiden Arten von Ergebnissen dürfen in Hinsicht auf rechnerische Richtigkeit der Selbstkostenrechnung nicht vermengt werden, wie es leider fast durchweg geschieht.

Aus vorstehendem geht hervor, daß das Elektrizitätswerk in Rücksicht auf die rechnerische Richtigkeit die Selbstkostenrechnung scharf trennt von Buchführung und Bilanz; dies ist ein charakteristisches Merkmal des Verfahrens. Die Betonung dieses Merkmals erklärt auch die zu findende Unterscheidung der Verzinsung des Betriebs- und Anlagekapitals. Eine solche wäre bei einem Elektrizitätswerk wohl zu entbehren. Da der Strom im Momente des Bedarfs erzeugt wird, und daher ein Betriebskapital nur für den inneren Bestand an Betriebs-Reservematerialien usw. erforderlich ist. Nicht zu entbehren ist aber diese Trennung bei Fabrikationsunternehmungen, weil das Anlagekapital von der Größe und der Art der Anlage, das Betriebskapital dagegen von dem Umsatze beeinflußt wird: „Der Gewinnzuschlag zu den Selbstkosten muß ein verschiedener sein, je nach dem das Betriebskapital in einem Jahre einmal oder zweimal umgesetzt wird."

Eine besonders weitgehende Berücksichtigung der Zinsen von sämtlichen der Produktion dienenden Kapitalien, wie sie mir sonst nirgends begegnet ist, findet sich bei Paschke, „Selbstkostenberechnung und Buchführung für Ziegeleibetriebe[1]," wo mittelst einer besonderen Rechnungsorganisation jedes Rechnungselement vom Augenblick seines Entstehens an bis zum Absatz des Fertigprodukts verzinst wird. Eine derartig genaue Durchführung der Zinsrechnung ist aber nur in einem verhältnismäßig so einfachen Betriebe möglich, wie es eine Ziegelei ist, während in komplizierteren Betrieben einfachere Methoden anzuwenden sind, indem sie nicht jedem einzelnen Rechnungselement nachgehen können, sondern mit gewissen Durchschnittssätzen rechnen müssen. Doch kommen wir damit bereits in die Verarbeitung der Rechnungselemente, welche Gegenstand eines besonderen Abschnittes ist.

[1]) Z. f. H. F. III, S. 355 ff., 369 ff.

Kurz zu streifen ist hier noch die Frage des Zinssatzes, welcher in der Selbstkostenrechnung angewandt werden soll. Nach dem Gesagten, muß dies der Zinsfuß sein, welchen das Unternehmen normalerweise anlegen müßte, um am Kapitalmarkt Kapital aufzunehmen bzw. den es erzielen würde, wenn es selbst Kapital außerhalb des Betriebes sicher anlegen würde, da sich in dieser Höhe das Betriebskapital rentieren muß, wenn der Betrieb wirtschaftlich arbeiten soll[1]).

δ) Der Einfluß der Zinsen auf das Verhältnis von Selbstkosten- und Erfolgsrechnung.

Sämtliche möglichen Formen der Behandlung der Zinsen in Erfolgsrechnung und Selbstkostenrechnung lassen sich wie folgt darstellen:

I. Erfolgsrechnung:
   a) nur gezahlte Zinsen,
   b) gezahlte Zinsen und solche vom Unternehmerkapital,
   c) außer gezahlten Zinsen und solchen vom Unternehmerkapital Zinsen von den Reserven.

II. Selbstkostenrechnung:
   a) ohne Zinsrechnung,
   b) nur gezahlte Zinsen,
   c) gezahlte und sonstige in der Erfolgsrechnung verrechnete Zinsen, sei es nun von Unternehmerkapital oder von Reserven,
   d) Zinsberechnung auf Anlagen.

Durch Kombination der verschiedenen Möglichkeiten in beiden Rechnungen lassen sich sämtliche möglichen Arten des Rechnungsverhältnisses hinsichtlich der Zinsen ableiten. Von diesen Kombinationen kommen nicht alle für die Praxis in Betracht, doch sollen hier der Vollständigkeit halber sämtliche auch nur theoretisch möglichen Kombinationen kurz besprochen werden:

Ia—IIa: Die Erfolgsrechnung berücksichtigt nur die gezahlten, die Selbstkostenrechnung gar keine Zinsen. Die primitivste Form, welche sich sozusagen von selbst ergibt, wenn keinerlei Überlegungen über die Rolle der Zinsen im Unternehmen angestellt wer-

[1]) Schmalenbach, „Zinskosten in der Buchführung", Z. f. H. F. VII, S. 254, will bei Durchschnittskalkulation den durchschnittlich für fremdes Kapital gezahlten Zinssatz in Anwendung bringen; dieser dürfte ungefähr dem landesüblichen Zins entsprechen, während bei Proportionalkalkulation der höchstgezahlte Zinssatz gerechnet werden soll. (Vergl. S. 94.)

den. Das Verfahren ist dualistisch, da die gezahlten Zinsen neutralen Aufwand darstellen.

I a—II b: Monistisch, da beide Rechnungen die gezahlten Zinsen als Aufwand, bzw. Kosten rechnen. Auch diese Form ist noch sehr primitiv und gestattet keinerlei genaueren Einblick in die Kapitalverhältnisse.

I a—II c: Diese Kombination kann praktisch nicht vorkommen, da die Selbstkostenrechnung nicht hinsichtlich verrechneter Zinsen sich an die Erfolgsrechnung anlehnen kann, wenn letztere nur gezahlte Zinsen einstellt.

I a—II d: Eine dualistische Kombination, welche praktisch so zu erklären ist, daß die Berücksichtigung der Zinsen in der Selbstkostenrechnung als wichtiger angesehen wird, wie in der Erfolgsrechnung, weswegen letztere auf rechnungsmäßige Zinsen ganz verzichtet, während erstere sie mit der größtmöglichsten Genauigkeit, d. h. unter Zugrundelegung der Kapitalanlagen einstellt. Es entstehen normalerweise Zusatzkosten, da die auf die Anlagen verrechneten Zinsen gegenüber den gezahlten Zinsen überwiegen.

I b—II a: Diese Verbindung läßt darauf schließen, daß das Unternehmen aus irgendeinem Grunde besonderen Wert auf die Zinsrechnung vom Unternehmerkapital legt (bw. Verzinsung der Guthaben der Gesellschafter der O. H. G.), während es die Bedeutung einer genauen und richtigen Selbstkostenrechnung noch nicht eingesehen hat. Diese Kombination ist dualistisch, da die gesamten in der Erfolgsrechnung verbuchten Zinsen (gezahlte und verrechnete) als neutraler Aufwand erscheinen.

I b—II b: Die Form ist dualistisch, wird aber praktisch nicht vorkommen; denn es ist kein Grund vorhanden, daß ein Unternehmen, welches in der Erfolgsrechnung rechnungsmäßige Zinsen kennt, solche in der Selbstkostenrechnung unberücksichtigt lassen soll.

I b—II c: Das ist ein monistischer Verfahren, welches als Aufwand und Kosten gleichmäßig die gezahlten, sowie die auf Grund der Kapitalquellen berechneten Zinsen einstellt.

I b—II d: Diese Form hat in Selbstkosten- wie Erfolgsrechnung einen recht starken Grad von wirtschaftlich-rechnerischer Einsicht erreicht. Das Verfahren ist dualistisch; ob neutraler Aufwand oder Zusatzkosten entstehen, hängt davon ab, wie sich die in der Produktion angelegten Kapitalien zu dem gesamten, im Unternehmen angelegten Kapital verhalten.

I c—II a: Diese Kombination hat Ähnlichkeit mit I b—II a, es gilt das über diese Form Gesagte.

I c—II b: Kommt aus demselben Grunde wie I b—II b nicht vor.

Ic—IIc: Ist eine monistische an sich hochstehende Kombination, welche aber den Fehler macht, den grundsätzlichen Unterschied nicht zu berücksichtigen, welchen die verschiedenartigen Aufgaben von Erfolgs- und Selbstkostenrechnung hinsichtlich der Zinsen im Gefolge haben muß.

Ic—IId: Das ist das höchststehende Verfahren, welches die größtmögliche Genauigkeit in der Berücksichtigung aller speziellen Feinheiten der beiden Rechnungen garantiert. Die bestehenden Differenzen treten in dem materiellen Dualismus, welcher je nach den Verhältnissen neutraler Aufwand oder Zusatzkosten bedeutet, zutage.

Die Bedeutung des letzteren Verfahrens wird im Abschnitt III zusammen mit der Anwendung der formell monistischen, materiell dualistischen Rechnung auf die anderen Rechnungselemente näher erläutert.

e) Die Mischelemente.

Auch die materielle Behandlung dieser letzten Kategorie von Rechnungselementen richtet sich nach den von uns aufgestellten allgemeinen Grundsätzen. Die Erfolgsrechnung erfaßt sämtliche periodenweise aufgewandten Mischelemente, die Selbstkostenrechnung nur diejenigen, welche zur Herbeiführung des Produktionserfolges notwendig waren. Die somit notwendig werdende Trennung in produktionsbedingte und nicht produktionsbedingte Mischelemente ist gleichwertig mit den oben (S. 50) unterschiedenen regelmäßigen und unregelmäßigen Mischelementen: denn als regelmäßige Mischelemente bezeichneten wir diejenigen, welche regelmäßig bei der Vornahme einer bestimmten Produktion auftreten, die also zur Erfüllung eines Wirtschaftszweckes notwendigerweise aufgewandt werden müssen; unregelmäßig sind solche Mischelemente, welche infolge von außen kommender Zufälle oder infolge freier, produktionsmäßig nicht bedingter Entschließung des Unternehmers auftreten. Während als Aufwand beide Arten von Mischelementen zu behandeln sind, werden Kosten nur die regelmäßigen Mischelemente, so daß also in Höhe der unregelmäßigen Mischelemente neutraler Aufwand auftritt.

Daß die Grenzen zwischen regelmäßigen und unregelmäßigen Mischelementen sich nicht immer eindeutig festsetzen lassen, daß demnach auch die Grenzen zwischen Kosten und neutralem Aufwand schwanken, wurde bereits oben (S. 50) bemerkt.

Wie wir wissen, kann aber neutraler Aufwand außer durch gegenständliche Verschiedenheit der Rechnungselemente — denn

solche liegt bei der Trennung in regelmäßige und unregelmäßige Mischelemente vor — auch durch verschiedene Bewertung derselben Rechnungselemente vorkommen (S. 31). Es fragt sich also, ob das vielleicht hinsichtlich der als Kosten erfaßten regelmäßigen Mischelemente der Fall ist, ob sich vielleicht aus dem Zwecke der Selbstkostenrechnung die Notwendigkeit einer anderen Bewertung ergibt, als in der Erfolgsrechnung. Diese Frage ist aber zu verneinen. Weder die Aufwand- noch die Kostenrechnung hat einen selbständigen, sich aus ihrem Zwecke ergebenden Maßstab für die Bewertung der Mischelemente, weswegen sie beide an die Ausgabe anknüpfen. Lassen wir die unregelmäßigen Mischelemente, welche ihrer Natur nach nur neutraler Aufwand sein können, als eine für sich stehende Kategorie von negativen Rechnungselementen unberücksichtigt, so können wir sagen, daß die regelmäßigen Mischelemente überall materiell-monistisch behandelt werden.

3. Die Verarbeitung der Rechnungselemente (formelle Behandlung).

Hatten wir es bei der Bewertung der Rechnungselemente mit der Frage des materiellen Dualismus oder Monismus zu tun, so handelt es sich bei der Verarbeitung derselben um die Frage des formellen Dualismus oder Monismus. Ehe wir aber an die Schilderung dieser Frage herangehen, muß wenigstens einiges Grundsätzliche über die formelle Behandlung, die Verarbeitung von Aufwand und Kosten, gesagt werden.

a) Die Grundformen der Verarbeitungsmethoden.

α) Die Fragestellung.

Allerdings kann es nicht Aufgabe dieser Arbeit sein, die Verarbeitung der Rechnungselemente bis in das Einzelne gehend zu schildern. Darüber, wie die einzelnen Rechnungselemente in den beiden Rechnungen verarbeitet werden, gibt es genügend Lehrbücher, welche sich speziell mit diesen Fragen beschäftigen.

Die Grundprobleme der Verarbeitung von Kosten und Aufwand sind überall dieselben und sind aus der einschlägigen Literatur zu ersehen. Die Fragen, welche sich bei der praktischen Durchführung im einzelnen Betriebe ergeben, sind beinahe so zahlreich, wie die Betriebe selbst, da jeder Betrieb je nach seiner Natur besondere Forderungen stellt. Diese Fragen können nur im einzelnen praktisch vorliegenden Falle entschieden werden, unter Zugrundelegung der allgemeinen Grundsätze.

Auch die verschiedenen von uns geschilderten Systeme, gleichgültig ob sie formell monistisch oder dualistisch sind, stützen sich in ihrer praktischen Gestaltung auf die bekannten Regeln der Buchhaltung und Selbstkostenrechnung. Letzten Endes sind es hier immer wieder die Fragen der Erfassung, der Kontierung, der Gliederung und Teilung von Aufwand und Kosten, welche zu lösen sind.

Die Erfolgsrechnung hat dabei im allgemeinen verhältnismäßig weniger Schwierigkeiten zu überwinden als die Selbstkostenrechnung; denn es ist technisch sehr viel leichter, sämtliche positiven und negativen Rechnungselemente — wenn auch in gewissen Gruppen zusammengefaßt — nur zeitlich gegenüber zu stellen, als sämtliche negativen Rechnungselemente auf die oft ganz verschiedenartigen Leistungseinheiten aufzuteilen.

Während ich deswegen auf eine Darstellung der Technik der Erfolgsrechnung, m. a. W. der Grundsätze kaufmännischer Buchführung, ganz verzichte, soll wenigstens über die Technik der Selbstkostenrechnung Einiges gesagt werden, nämlich über den sekundären Teil der Verarbeitung, die Verteilung der Kosten, während ich den primären Teil der Verarbeitung, die Erfassung der Kosten, ebenfalls vernachlässige, weil das in den Lehrbüchern zu Findende genügt.

Es bestehen hinsichtlich der Verteilung der Kosten drei nebeneinanderstehende Fragestellungen, welche jede durch zwei Organisationsmöglichkeiten gelöst werden können. Diese sind allerdings nicht frei wählbar, sondern je nach den speziellen Produktionsbedingungen und den im Vordergrunde der Selsbstkostenrechnung stehenden Zwecken in Anwendung zu bringen.

Die Fragen betreffen:

1. Die Art und Weise der Verteilung der gesamten Kosten auf das einzelne Produkt.

Die Möglichkeiten sind:

a) Divisionskalkulation,

b) Zuschlagskalkulation.

2. Die Verteilung besonderer Kostengruppen auf besondere Produktengruppen:

Möglichkeiten:

a) Gesamtkalkulation,

b) Abteilungskalkulation.

3. Die Verteilung der proportionalen und fixen Kosten der Produktion:

Möglichkeiten:

a) Durchschnittskalkulation,

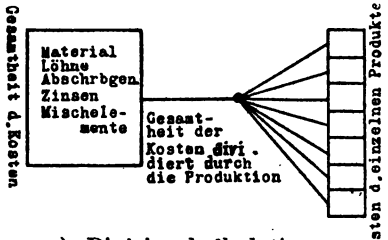
b) Proportionalkalkulation.

Die Praxis sieht sich jeweils vor die Aufgabe gestellt, eine Kombination aus diesen drei nebeneinanderstehenden Kalkulationsmethoden vorzunehmen. Jede Selbstkostenrechnung kann, eine beliebige Methode mit zwei anderen beliebigen Methoden der beiden anderen Fragestellungen verbinden, sodaß bw. folgende Kombinationen vorkommen: Divisionskalkulation, Gesamtkalkulation, Durchschnittskalkulation; oder: Zuschlagskalkulation, Abteilungskalkulation, Durchschnittskalkulation; oder: Divisionskalkulation, Abteilungskalkulation, Proportionalkalkulation usw.

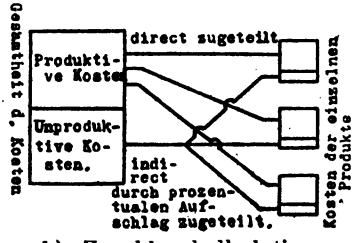
β) Divisions- oder Zuschlagskalkulation.

Auf die Unterschiede und Anwendungsmöglichkeiten der Divisionskalkulation- oder der Zuschlagskalkulation wurde bereits oben (S. 24) kurz hingewiesen. Welche der beiden Methoden in Anwendung zu bringen ist, entscheidet sich gewöhnlich ganz selbsttätig, je nach dem, ob der gesamte Betrieb oder einzelne in sich geschlossene Betriebsteile ein einheitliches Massenprodukt erzeugen, oder ob der Betrieb im ganzen und in den Teilen verschiedene im Produktionsgang sich unterscheidende Fabrikate herstellt. In letzterem Falle kann der Anteil des Produktes an den allgemeinen, den „unproduktiven" Kosten, nur so festgestellt werden, daß dieselben an Hand irgend eines Maßstabes, der Zuschlagsgrundlage, auf die produktiven Kosten zugeschlagen werden. Besonders häufig wird der produktive Lohn als Zuschlagsgrundlage benutzt, doch kommen auch andere Maßstäbe vor, so die Gesamtheit der produktiven Kosten, der Wert des produktiven Materials, gewisse Gewichts- oder Zeiteinheiten usw.[1]).

Der Unterschied zwischen Divisions- und Zuschlagskalkulation läßt sich etwa schematisch wie folgt darstellen:



a) Divisionskalkulation.



b) Zuschlagskalkulation.

γ) Gesamt- oder Abteilungskalkulation.

Bei der Frage nach der Gesamt- oder Abteilungskalkulation handelt es sich darum, ob man gewisse Kostengruppen, welche

[1]) Näheres u. a. bei Leitner „Selbstkostenrechnung", S. 189 ff.

speziell eine besondere Produktengruppe betreffen, nur dieser zurechnet, oder ob man — bei der Divisionskalkulation sämtliche Kosten überhaupt, bei der Zuschlagskalkulation nur die unproduktiven Kosten[1]) — allen Produkten gleichmäßig, bzw. mittels desselben Zuschlags-Prozentsatzes zuteilen darf oder will. Auch die Entscheidung hierüber ergibt sich im allgemeinen aus den vorliegenden Produktionsbedingungen. Die Gesamtkalkulation ist dann gegeben, wenn kein Grund vorhanden ist, gewissen Produktengruppen einen anderen, höheren oder niederen Anteil an den unproduktiven Kosten zu belasten, als anderen Produktengruppen. Im umgekehrten Falle, wenn gewisse Produktionszweige höhere oder niedere Anforderungen an die allgemeinen (unproduktiven) Kosten des Betriebes stellen, so ist Abteilungskalkulation erforderlich, weil eben für die betreffenden Abteilungen verschiedene „Unkostenzuschläge" festgestellt werden müssen. Die Ursachen, welche die Abteilungskalkulation notwendig machen, können sehr verschiedene sein. Es seien nur einige Beispiele genannt: Ein Produkt bedarf starker Maschinenarbeit, während ein anderes in der Hauptsache mit Handarbeit hergestellt wird. Es wäre selbstverständlich falsch, die gesamten Kraftkosten einschließlich Maschinenabschreibungen und Verzinsung des Betriebes gleichmäßig auf alle produktiven Löhne zuzuschlagen, weil dann die handarbeitlich hergestellten Produkte viel zu stark, die maschinell hergestellten viel zu schwach belastet werden würden. In der Aufteilung dieser Kosten kann man so weit gehen, daß für jede Maschine, je nach ihrem Kraftverbrauch, Verschleiß, Raum- und Kapital-Beanspruchung ein besonderer Zuschlagsprozentsatz festgesetzt wird. Es kann bw. ferner ein Produktionszweig ein besonders großes Rohmaterialienlager beanspruchen, so daß die Zinsen für das hierin durchschnittlich festgelegte Kapital diesen Fabrikaten speziell angerechnet werden müßten[2]).

Für die Organisation der Abteilungskalkulation gibt es zwei grundsätzliche Möglichkeiten, je nach dem Gesichtspunkt, unter dem die Zuschlagsabteilungen, das sind die Abteilungen, welche verschiedene Unkostenzuschläge beanspruchen, gebildet werden. Entweder man gruppiert die unproduktiven Kosten nach Fertigprodukten, bw. eine Maschinenfabrik bildet Zuschlagsabteilungen für die Erzeugung von Drehbänken, Bohrmaschinen, Pressen usw., oder die un-

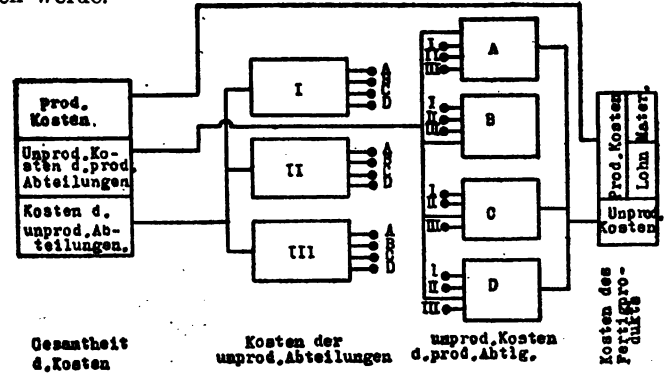
[1]) Wenn wir in den folgenden Ausführungen nur von den unproduktiven Kosten der Zuschlagskalkulation sprechen, sind unter der Voraussetzung der Divisionskalkulation die gesamten Kosten einbegriffen.

[2]) Vergl. Pfeiffer, „Die Selbstkostenberechnung einer Maschinenbau-Gießerei A.-G.", Ergänzungsbd. II, S. 12 Z. f. H. F,

produktiven Kosten werden nach Werkstattabteilungen gegliedert, also bw. Schlosserei, Schmiede, Dreherei, Tischlerei usw. Je größer ein Betrieb und je mehr verschiedenartige Produkte er herstellt, desto größer werden die Anforderungen, welche die Abteilungskalkulation an die Rechnungsorganisation stellt. Es gibt einige Darstellungen größerer Betriebe, welche sehr gut zeigen, wie diese den auftauchenden Schwierigkeiten im einzelnen Herr zu werden suchen[1]).

Unter den vielerlei Schwierigkeiten sei hier insbesondere noch auf eine hingewiesen; das ist der Umstand, daß oft gewisse Kostengruppen nicht direkt einer Abteilung zugerechnet werden können, welche selbst ein Fertigprodukt herstellt — solche Abteilungen nennen wir produktive oder werbende Abteilungen —, sondern daß diese Kosten zunächst nur Hilfsbetrieben — unproduktiven oder nicht werbenden Abteilungen — angerechnet werden müssen, um von diesen aus an die produktiven Abteilungen weiter verteilt zu werden[2]).

Unter Berücksichtigung dieses Umstandes können wir für die Abteilungskalkulation das untenstehende Schema aufstellen. Das Schema gilt nur für die schwierigere Verbindung mit der Zuschlagskalkulation. Ein allgemeines Schema für die einfachere Divisions-Abteilungskalkulation scheint mir nicht erforderlich, insbesondere da ich auf Seite 106 ein spezielles Schema für einen bestimmten Betrieb bringen werde.



Die Darstellung ist nur rein schematisch, ohne Eingehen auf die Details. Die sämtlichen überhaupt entstehenden Kosten teilen sich

[1]) Unter vielen sei insbesondere auf die in den beiden Ergänzungsheften zur Z. f. H. F. enthaltenen Darstellungen verwiesen.

[2]) Vergl. Peiser a. a. O. S. 41 „als letzte Aufgabe gilt es nun noch diese Zahlen (Unkosten) so für Kalkulationszwecke brauchbar zu machen, daß alle Betriebskosten letzten Endes in einer der werbenden Betriebsabteilungen münden.

hier in drei Gruppen, die produktiven Kosten des Fertigprodukts, die unproduktiven Kosten der produktiven Abteilungen und die Kosten der unproduktiven Abteilungen. Die Verrechnung der beiden ersten Gruppen geschieht ganz ähnlich wie bei der gewöhnlichen Zuschlagskalkulation (Schema S. 91), nur mit dem Unterschiede, daß die unproduktiven Kosten in Gruppen für die einzelnen Abteilungen festgestellt werden, und je nach ihrem Verhältnis zu den produktiven Löhnen oder einer anderen Zuschlagsgrundlage der betreffenden Abteilung diesen angerechnet werden. Die Kosten der unproduktiven Abteilungen werden erst auf den Konten dieser Abteilungen gesammelt, und dann ähnlich wie die unproduktiven Kosten den produktiven Abteilungen zugeschlagen. Je nach dem, welche produktiven Abteilungen an einem Fabrikat gearbeitet haben, setzen sich seine Kosten verschieden zusammen. Ist ein Produkt, wie in unserem Schaubild angenommen, aus den Abteilungen A, C, D hervorgegangen, so setzen sich seine Kosten wie folgt zusammen:

produktives Material, das in A, C, D für das Produkt verbraucht wurde,
produktive Löhne, die in A, C, D für das Produkt verbraucht wurden,

produktive Kosten des Produkts

\+ Zuschläge:

. . . . . .

Anteil an produktiven Kosten A
" " " " C
" " " " D

. . . . . unproduktive Kosten des Produkts

Gesamtkosten des Produkts.

Die unproduktiven Kosten der produktiven Abteilungen A, B, C, D setzen sich ihrerseits wieder aus den unproduktiven Kosten dieser Abteilungen selbst und dem Anteil an Kosten der unproduktiven Abteilungen zusammen.

In der Praxis liegen die Verhältnisse meist noch etwas schwieriger, weil die einzelnen Abteilungen auch wieder unter sich verrechnen. So können bw. die unproduktive Abteilung I Arbeiten für II und III ausführen, deren Kosten diesen angerechnet werden müßten, während gleichzeitig auch II Arbeiten für III und I ausführt.

δ) Durchschnitts- oder Proportionalkalkulation.

Bei der letzten Frage nach Durchschnitts- oder Proportionalkalkulation handelt es sich darum, ob man sämtliche Kosten, gleich ob sie mehr proportionaler oder fixer Natur sind, gleichmäßig auf die Produktion verrechnet — dann liegt Durchschnittskalkulation vor —, oder ob man eine Trennung der fixen von den proportionalen

Kosten so durchführt, daß nur die proportionalen der Produktion unmittelbar angerechnet werden, während die fixen Kosten durch den Gewinnzuschlag gedeckt werden sollen — dann liegt Proportionalkalkulation vor[1]).

Ob Durchschnitts- oder Proportionalkalkulation angewandt werden soll, entscheidet sich nicht wie die unter β und γ erörterten Fragen selbsttätig nach der Natur des Betriebs, sondern wir haben es hier mit einer prinzipiellen von den speziellen Produktionsbedingungen des einzelnen Betriebes unabhängigen Frage zu tun, die noch eingehender wissenschaftlicher Durcharbeitung bedarf, ehe sie klar beantwortet werden kann.

Die ganz überwiegende Mehrzahl aller Betriebe kennt die Trennung in fixe und proportionale Kosten nicht, hat also Durchschnittskalkulation. Nur einige wenige Unternehmungen kennen die Proportionalkalkulation, oder führen wenigstens eine Trennung der fixen von den proportionalen Kosten durch. Das sind gewöhnlich solche Betriebe, bei denen die Vorteile der Proportionalkalkulation besonders in die Augen fallen.

Die allgemein geübte und bekannte Durchschnittskalkulation braucht hier nicht näher besprochen zu werden, dagegen müssen wir der Proportionalkalkulation einige Worte widmen.

Dieselbe geht von dem bereits oben[1]) kurz angedeuteten Unterschied zwischen fixen und proportionalen Kosten aus. Außer diesen beiden Kostenarten gibt es solche, die wir progressive und degressive Kosten nennen können. Wie Schmalenbach in seiner „Selbstkostenrechnung“[2]) nachweist, setzen sich dieselben rechnerisch aus den Elementarbestandteilen, fixen und proportionalen Kosten zusammen. In allen Einzelheiten der Ableitung kann ich auf die Originalarbeiten Schmalenbachs verweisen, da an der Richtigkeit der Ableitung kein Zweifel bestehen kann. Verschiedener Meinung kann man nur darüber sein, inwieweit man diesen Tatsachen Einfluß auf die Gestaltung der Selbstkostenrechnung verleihen soll. Das soll hier kurz untersucht werden.

Die Kosten eines Betriebes in ihrer Gesamtheit sind — man kann wohl sagen immer — degressiver oder progressiver Natur, d. h. bei einer Produktionssteigerung sinken bzw. steigen die Kosten für die Leistungseinheit. Kostendegression ist das Zeichen, daß die vorhandenen Betriebsanlagen nicht voll ausgenützt sind. Das Ziel des Betriebes muß deshalb Steigerung der Produktion sein, wenn er mit dem

[1]) Vergl. oben S. 93.
[2]) Z. f. H. F. XIII, S. 287ff., Lehmann a. a O. S. 219/222,

größten Grad von Wirtschaftlichkeit arbeiten will. Kostenprogression tritt dann auf, wenn ein Betrieb überbeschäftigt ist, deshalb muß man im allgemeinen anstreben, progressiv arbeitende Betriebe oder Betriebsteile zu entlasten.

Zur Erreichung dieses Erfolges, stärkere Beschäftigung der degressiv arbeitenden, schwächere Beschäftigung der progressiv arbeitenden Betriebsteile, dient in erster Linie eine Preispolitik, die sich auf der Proportionalkalkulation aufbaut[1]).

Bei der Kostendegression bleiben die proportionalen Kosten infolge des Ausscheidens der fixen Kosten hinter dem Durchschnittskostensatz zurück. Nehmen wir den ungünstigsten Fall an, daß der Betrieb beschäftigungslos sei, so besteht der Fall der höchstmöglichsten Degression; wenn der Betrieb mit seinem Preise bis etwas über den proportionalen Kosten bleibt, hat er schon einen relativen Gewinn, indem wenigstens ein Teil der fixen Kosten gedeckt wird. Da durch Senken des Preises bis auf diesen Punkt sich der Absatz und damit die Produktion steigern wird, kommt bald der Augenblick, wo die Degression schwächer wird, und der Betrieb einer besseren Beschäftigung entgegengeht. Bei Anwendung der Proportionalkalkulation ist daher anzunehmen, daß der Betrieb immer den günstigsten Stand der Beschäftigung erreicht, der unter den obwaltenden Marktverhältnissen überhaupt zu erzielen ist.

Bei Kostenprogression ist, wie Schmalenbach[2]) beweist, der proportionale Satz höher, als der Durchschnittssatz, indem er die Höhe der Kosten umfaßt, wie sie das letzte, infolge der Progression teuerste Produkt verursacht. Indem die Preisstellung jetzt auf diesem relativ hohen Kostenpreis basiert, wird der Absatz bei zunehmender Progression sinken, da eine Anzahl Käufer ausscheidet, soweit die allgemeine Marktlage das gestattet. Also auch hier dient die Proportionalkalkulation dazu, den größten Grad der Wirtschaftlichkeit des Betriebes herbeizuführen.

---

[1]) Schmalenbach, „Theorie der Produktionskostenermittlung", Z. f. H. F. S. 46, sagt: „Es ist für den Betriebsleiter nötig, die Kosten seines Betriebes auf ihren fixen, degressiven oder progressiven Charakter zu prüfen und sich dieses Charakters bewußt zu bleiben. Er hat anzustreben, den Betriebsteilen mit fixen und degressiven Kosten stärkere Beschäftigung zuzuführen, die Betriebsteile mit progressiven Kosten zu entlasten. Dies geschieht durch Ausgestaltung des Betriebsprogramms, durch entsprechende Preisstellung und andere Mittel. Soll es durch entsprechende Preisstellung geschehen, so darf man sich nicht mit einer schematischen Durchschnittskalkulation begnügen."

[2]) Z. f. H. F. XIII, S. 321 ff.

Diese Begründung der Proportionalkostenrechnung ist einleuchtend und hat, nachdem sie Schmalenbach das erste Mal im Jahre 1908 [1]) eingehend theoretisch untersucht und in späteren Aufsätzen noch weiter ausgebildet hat, auch bei anderen Autoren [2]) Anklang gefunden.

Dennoch hat sich die Methode in der Praxis noch so gut wie gar nicht durchgesetzt. Das hat seinen guten Grund in den Schwierigkeiten, die sich der Proportionalrechnung praktisch entgegenstellen. Diese Schwierigkeiten rühren von verschiedenen Seiten her.

Ein Betrieb würde nämlich in den meisten Fällen mit der Proportionalrechnung allein nicht auskommen können [3]). Denn es ist klar, daß auf die Dauer auch die fixen Kosten gedeckt werden müssen, wenn der Betrieb mit Gewinn arbeiten will. Zur Feststellung des Preises einschließlich der fixen Kosten, bedarf man aber der Durchschnittskalkulation, so daß der Betrieb nebeneinander zwei Kalkulationsmethoden anwenden müßte. Das würde aber eine unverhältnismäßige Beanspruchung der Rechnungsorganisation bedeuten, die nunmehr sämtliche negativen Rechnungselemente nach drei Gesichtspunkten gliedern müßte, für die Erfolgsrechnung, für die Durchschnittskalkulation und für die Proportionalkalulation.

Hierzu kommt nun noch die Schwierigkeit, überhaupt sämtliche Kosten in fixe und proportionale aufzulösen. Die von Schmalenbach theoretisch angewandte mathematische Methode ist für die Praxis unmöglich [4]). Es bleibt nur die Methode der wirtschaftlichen Feststellung, indem man jedes einzelne Kostenelement auf seinen fixen oder proportionalen Charakter hin untersucht und dementsprechend behandelt; aber auch dies ist zum mindesten noch sehr problematisch, da fast kein Kostenelement sich so reinlich in fixe und proportionale Bestandteile auflösen läßt. Wohl sind die produktiven Löhne und Materialien proportional, ein großer Teil der Gehälter, Mieten, Versicherung, Gebäudereparatur, Verzinsung des Anlagekapitals, zumeist auch die Abschreibung sind fix; aber z. B. die Kosten der Dampfkraft, ein großer Teil der unproduktiven Löhne sind ihrer Natur nach oft progressiv oder degressiv, und deren Auflösung ist, wenn nicht unmöglich, doch mit großen Schwierigkeiten nur annähernd zu erzielen.

---

[1]) Z. f. H. F. S. 41ff. „Theorie der Produktionskostenermittlung".

[2]) Calmes, Statistik, S. 190ff.; Leitner, Selbstkostenrechnung S. 90 und 153 ff.

[3]) Vergl. Schmalenbach a. a. O., Z. f. H. F. III, S. 59 über die „ideale Preisstellung".

[4]) Z. f. H. F. III, S. 184.

So ist es zu begreifen, wenn die Proportionalpreisrechnung in der Praxis wenig Anklang gefunden hat. Auch Peiser[1]), der gewiß kräftiger Vertreter einer gut durchgeführten Rechnungsorganisation ist, und die Vorteile der Proportionalpreisrechnung nicht verkennt, baut aus den angeführten Gründen seine Betriebsrechnung auf der Durchschnittskalkulation auf. Sofern die Proportionalkalkulation überhaupt in Anwendung ist, findet sie sich modifiziert, indem an die Stelle der fixen und proportionalen die konstanten und variablen oder wie Glunk[2]) sie nennt, die ruhenden und beweglichen Kosten getreten sind. Die ruhenden oder konstanten Kosten umfassen dann die wirklich fixen sowie die sich nur ganz wenig verändernden Kosten, alle übrigen, proportionale, degressive und progressive Kosten zählen dann zu den variablen oder beweglichen.

Es gibt eine gewisse Art von Betrieben, in denen die Vorteile einer Trennung von konstanten und variablen Kosten besonders stark in Erscheinung treten. Es sind dies insbesondere Gas-, Elektrizitäts- und Wasserwerke, ferner Telephonbetriebe u. a. Das Gemeinsame und Charakteristische solcher Betriebe ist neben ihrer hohen Kapitalintensität die besonders enge Verflechtung von Produzent und Abnehmer. In diesen beiden Momenten liegt die besonders starke Tendenz zur Proportionalpreisrechnung in diesen Betrieben. Beide Eigenarten werden durch die technischen Sonderheiten der Produktion verursacht, nämlich die Notwendigkeit umfangreicher maschineller Produktionsanlagen, zu deren Bedienung verhältnismäßig wenig menschliche Arbeitskräfte erforderlich sind, und der Notwendigkeit besonderer Verteilungswege des Produkts zu den einzelnen Abnehmern.

Durch die große Bedeutung des stehenden Kapitals spielen die fixen Kosten hier eine besondere Rolle und lassen sich auch mit großer Klarheit von den variablen trennen. Wenn nun rein kostenstatistisch die Trennung beider Kostentypen schon von großem Werte ist, so bekommt die Proportionalkalkulation doch hier erst ihre volle Bedeutung durch die enge Verflechtung des Abnehmers mit dem Produzenten. Dieser Umstand macht es nämlich möglich, die Trennung der beiden Kostentypen im Preise selbst zum Ausdruck kommen zu lassen, indem derselbe in zwei Teile, einen fixen und einen veränderlichen zerlegt wird. Die fixen Kosten können hier anteilsmäßig nach einem im einzelnen Falle näher zu bestimmenden Schlüssel auf sämtliche Abnehmer verteilt werden — das ist dann bw. die so-

[1]) Peiser „Betriebsrechnung in Maschinenbauanstalten", S. 14—15.

[2]) Die Selbstkostenberechnung für eine Fabrik landw. Maschinen usw." Ergänzungsbd. II, S. 134 zur Z. f. H. F.

genannte Pauschalgebühr im Telephonbetrieb — die veränderlichen Kosten hat jeder Abnehmer je nach der Beanspruchung zu tragen —, das ist im Telephonbetrieb die Gesprächsgebühr. Die Durchführung dieser Methode in einem Elektrizitätswerk wird von Schulte[1]) sehr gut geschildert.

Er bringt hier eine Tabelle der einzelnen Kostengruppen mit folgendem Ergebnis:

	Fixe Kosten	Veränderliche Kosten
Stromerzeugung	M. 396 000,—	M. 424 000,—
Stromfortleitung	„ 550 000,—	„ —
Stromabgabe	„ 106 000,—	„ 48 000,—
Gesamtkosten	M. 1 052 000,—	M. 472 000,—

Ob die einzelnen Ziffern der Wirklichkeit entsprechen, ist zwar nicht gesagt, es scheint aber der Fall zu sein. Wenn die Ziffern aber auch nur in ihrem Verhältnis zueinander richtig sind — und das ist mit Bestimmtheit anzunehmen —, so geht daraus bereits zur Genüge die überwiegende Bedeutung der fixen Kosten in dem Elektrizitätswerk hervor. Die gesamten veränderlichen Kosten machen nur knapp 45 % der gesamten fixen Kosten aus.

Die Trennung der Kosten kommt im Preise dadurch zur Geltung, daß jeder Abnehmer gemäß seinem Anschlußwert[2]) eine feste Grundgebühr zu entrichten hat, und außerdem ein fester Preis pro wirklich verbrauchter Kilowattstunde festgesetzt wird.

Von besonderer Bedeutung ist schließlich der Proportionalkostenpreis noch in einem anderen Falle, nämlich als Verrechnungspreis in gemischten Betrieben. Die Schwierigkeit in der Anwendung der Proportionalkalkulation zur Errechnung des Verkaufspreises, mit dem man an den Markt treten will, liegt darin, daß dieser Preis nicht nur dem Verrechnungs- und Organisationsprinzip, d. h. der Zuführung der günstigsten Beschäftigung, zu dienen hat, sondern auch dem Einkommensprinzip: Im Preis müssen letzten Endes sämtliche Kosten gedeckt werden, und darüber hinaus noch einen Gewinn übrig lassen. Diese letzte Aufgabe des Preises, Einkommensbildung, fällt

[1]) Die Selbstkostenrechnung in einem Elektrizitätswerk", Z. f. H. F. IV, S. 332 ff.

[2]) A. a. O. S. 337, Der Anschlußwert ist die Ziffer, welche angibt, wieviel Kilowattstunden der Abnehmer vermöge seiner technischen Einrichtung (Anzahl und Stärke der Lampen, Motore usw.) im Höchstfalle abnehmen kann. Die Ziffer ist deswegen für die Verteilung der fixen Kosten zugrunde zu legen, weil sich nach der Summe sämtlicher Anschlußwerte die erforderliche Größe des Werkes bestimmt, welche ihrerseits wieder für die festen Kosten maßgebend ist.

beim internen Verrechnungspreis fort. Er kann sich deswegen ganz dem Prinzip der Herbeiführung der günstigsten Beschäftigung für den Gesamtbetrieb unterordnen. Schmalenbach bringt hierfür folgendes Beispiel[1]):

„Eine große Fabrik habe eine eigene Schreinerei mit einem Meister und mehreren Arbeitern. Die Schreinerei rechnet, sobald sie für andere Unterbetriebe einen Gegenstand anfertigt, lediglich den Proportionalpreis, also die Kosten für Holz, Beschläge, Schreinerlohn und Werkzeugverschleiß, nicht dagegen die fixen Kosten, wie z. B. den Meisterlohn.

Solange der Schreinermeister noch nicht völlig ausgenutzt ist, mögen die Unterbetriebe nur ruhig kommen, und die Schreinerei benutzen. Will z. B. die Gießerei ein altes Modell ersetzen, was an Holz, Löhnen und anderen Proportionalien 35 M. kostet, so soll sie es der Schreinerei in Auftrag geben, wenn ihr der Preis von 35 M. nicht zu hoch ist, und sie soll nicht durch den Anteil, der an Meisterkosten rechnerisch darauf entfällt, an der Bestellung gehindert werden, denn der Meister kostet deshalb, weil die Bestellung unterbleibt, nicht weniger.

Dort, wo anstatt der Proportionalpreise, Durchschnittspreise, die auch die fixen Unkosten enthalten, als Verrechnungspreise benutzt werden, bleibt ein Teil des innerhalb der Unterbetriebe auftretenden Bedarfs für gegenseitige Leistungen latent, der nicht latent bleiben sollte; das ist der ganze Bedarf, dessen Gebrauchswert niedriger als der Durchschnittspreis und höher als der Proportionalpreis ist. Das ist ein Fehler."

b) Das Wesen der formell monistischen und der formell dualistischen Rechnung.

α) Die Fragestellung.

Das formelle Verhältnis von Selbstkosten- zu Erfolgsrechnung hängt davon ab, nach welchen Gesichtspunkten diese Rechnungen ihre Elemente gliedern.

Gruppiert jede Rechnung ihre Elemente nur einseitig nach ihren Zwecken, so liegt formeller Dualismus vor; gruppieren die Rechnungen ihre Elemente nicht nur nach ihren eigenen Zielen, sondern auch nach denen der anderen Rechnung, so liegt formeller Monismus vor.

Da die Gliederung der Kosten weniger unserem freien Willen unterworfen ist als die Gliederung des Aufwandes, wird im Falle

[1]) „Verrechnungspreise", Z. f. H. F. III, S. 180—81.

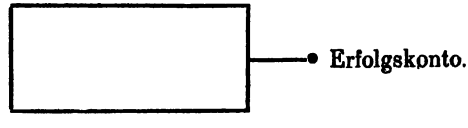
des formellen Monismus nicht die Selbstkostenrechnung ihre Elemente nach den Zielen der Erfolgsrechnung gliedern, sondern umgekehrt, die Erfolgsrechnung wird die Aufwandgliederung den Zielen der Selbstkostenrechnung unterordnen.

Das formelle Verhältnis wird also entscheidend beeinflußt von der Frage, inwiefern Erfolgsrechnung und Selbstkostenrechnung bei der Gliederung ihrer Elemente verschiedene Wege gehen. Diese Frage muß deshalb hier untersucht werden.

Was die Form unserer Darstellung anbetrifft, so werden wir hier darauf verzichten, allzusehr ins Detail zu gehen, um nicht in die rein formal-technischen Fragen der Buchhaltungs- und Kalkulationslehre hineinzukommen, weil wir deren Schilderung nicht als die Aufgabe unserer Untersuchung ansehen. Zur Aufdeckung der Zusammenhänge werden wir uns vielmehr der auch schon bisher angewandten Schaubilder bedienen; nach dem Vorgange Schmalenbachs[1]) werden dabei, falls die Schaubilder Kontenbewegungen darstellen, folgende Methoden angewandt:

Erfolgskonten werden durch einen Kreis dargestellt, Bestandkonten durch ein Viereck, wenn sie mit Aktivsaldo abschließen, durch ein Dreieck, wenn sie mit Passivsaldo abschließen.

Die Bewegungen der Rechnungselemente werden durch Verbindungslinien veranschaulicht, welche gemäß den Gepflogenheiten der kaufmännischen Buchführung bei Belastungen in der linken Seite, bei Gutschriften in der rechten Seite des Kontos münden. Um allzu wirre Schaubilder zu vermeiden, werden nicht alle Linien durchgezogen, sondern sie treten manchmal nur kurz aus dem betreffenden Konto heraus, und werden dann mit dem Titel des betreffenden Gegenkontos versehen, wie es folgende Abbildung zeigt:

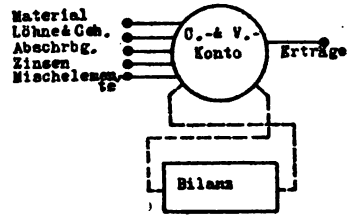


β) Das formelle Verhältnis unter dem Einfluß der Erfolgsrechnung.

Die Gliederung der Rechnungselemente in der Erfolgsrechnung ist, solange sie nur ihren eigenen Zwecken dient, einfach. In ihrer pri-

[1]) Buchbesprechung, Z. f. H. F. XIII, S. 380.

mitivsten Form braucht sie lediglich sämtliche negativen Rechnungselemente sämtlichen positiven gegenüberzustellen und erstere, den Aufwand, nach seiner Entstehung zu gliedern. Unter Zugrundelegung unserer fünf Rechnungselemente würde sich dann folgendes Schema für die Erfolgsrechnung ergeben:



Möglich ist es auch, daß eine Erfolgsrechnung eines größeren Betriebes eine Trennung durchführt nach den einzelnen Betriebsabteilungen, indem an die Stelle des einen Gewinn- und Verlustkontos mehrere Betriebskonten treten, die ihre Einzelerfolge dann mit dem Gewinn- und Verlustkonto verrechnen. Auch dann bleibt die Erfolgsrechnung noch im Rahmen ihrer Aufgaben; es tritt aber hier schon eine Schwierigkeit auf, welche auch bei der Selbstkostenrechnung in der Abteilungskalkulation eine Rolle spielt, nämlich die Aufteilung allgemeiner Rechnungselemente auf die einzelnen Abteilungen.

γ) Das formelle Verhältnis unter dem Einfluß der Selbstkostenrechnung.

Mannigfaltiger als in der Erfolgsrechnung sind die Gliederungen der Rechnungselemente, welche die Selbstkostenrechnung mit Rücksicht auf ihre Zwecke verlangt. Sie hängen ab von den Grundformen des Kalkulationsaufbaus. Wenn wir die bis heute fast allgemein gebräuchliche Durchschnittskalkulation zugrunde legen, also die Proportionalkalkulation unberücksichtigt lassen, so sind folgende vier Kombinationen möglich:

Divisions-Gesamt-Kalkulation,
Divisions-Abteilungs-Kalkulation,
Zuschlags-Gesamt-Kalkulation,
Zuschlags-Abteilungs-Kalkulation.

Der Aufbau der verschiedenen Kalkulationsmethoden geht aus den Schaubildern des vorigen Abschnittes hervor. Jede dieser Kalkulationsmethoden kann sowohl in einem materiell dualistischen wie in einem materiell monistischen Rechnungswesen vorkommen. Aber die Frage des materiellen Verhältnisses ist, wie wir noch sehen werden, für das formelle Verhältnis nicht ohne Bedeutung.

Welches sind nun die Eigentümlichkeiten der Kostengliederung bei den einzelnen Kalkulationsmethoden? Diese gehen aus dem im vorigen Abschnitt gesagten ohne weiteres hervor.

Die Divisions-Gesamt-Kalkulation gliedert ihre Kosten sozusagen überhaupt nicht. Sie zählt sämtliche Kosten des gesamten Betriebes zusammen, und dividiert sie durch die Gesamtproduktion. Ihr Einfluß auf das formelle Verhältnis hängt von ihrem materiellen Verhältnis ab. Ist dieses monistisch, so geht die Kalkulation ganz in der Erfolgsrechnung auf, da sie sich ja von dieser in nichts unterscheidet: Beide addieren sämtliche negativen Rechnungselemente, die infolge des materiellen Monismus in beiden Rechnungen gleich sind. Ein formeller Dualismus ist also bei Divisions-Gesamtkalkulation in einem materiell monistischen Rechnungswesen nicht möglich. Ist dagegen das materielle Verhältnis dualistisch, so würde die Kalkulation neben der Erfolgsrechnung für sich aufgemacht werden müssen. Es entsteht formeller Dualismus, wenn nicht besondere Maßnahmen zur Vereinigung auch in diesem Falle getroffen werden. Die Schilderung der formellen Vereinigung des materiellen Dualismus ist aber Aufgabe unseres nächsten Hauptabschnittes.

Die Divisions-Abteilungs-Kalkulation gliedert sämtliche Kosten nach Abteilungen, um dann die für jede Abteilung entstehende Kostensumme durch die Produktion dieser Abteilung zu dividieren. Das ist ein anderer Gesichtspunkt der Gliederung als ihn die primitive Erfolgsrechnung hat. Also entsteht auch zunächst formeller Dualismus, gleichgültig wie das materielle Verhältnis ist.

Wenn dagegen, wie oben schon angedeutet, auch die Erfolgsrechnung eine Gliederung des Erfolgs nach Abteilungen durchführt, kann das formelle Verhältnis bei materiellem Monismus ohne weiteres auch monistisch werden, bei materiellem Dualismus tritt, wenn formeller Monismus erreicht werden soll, wieder das Problem der formellen Vereinigung von materiellem Dualismus auf.

Das über die Divisions-Kalkulation Gesagte soll an folgenden Beispielen erläutert werden:

Ein Betrieb habe folgende

Erfolgsrechnung:

Material	50 000.— M.	Erträge	120 000.— M.
Löhne und Gehälter .	25 000.— „		
Abschreibung . . .	10 000.— „		
Zinsen	7 000.— „		
Mischaufwand . . .	8 000.— „		
Gewinn	20 000.— „		
	120 000.— M.		120 000.— M.

Der Betrieb habe Zehntausend Einheiten produziert. Bei Divisions-Gesamtkalkulation und materiellem Monismus ergeben sich die Selbstkosten pro Einheit aus der Erfolgsrechnung:

Summe des Aufwandes = Summe der Kosten = 100000 M.

100000 : 10000 = 10 M. Selbstkosten pro Leistungseinheit.

Der Verkaufspreis war offenbar 12 M.

Es liegt die einfachste Form des formellen Monismus vor.

Ist das Rechnungswesen materiell dualistisch, so hat die Selbstkostenrechnung andere Kostenwerte. Es muß dann eine besondere Kostenaufstellung gemacht werden, beispielsweise wie folgt:

Material	M.	60000,—
Löhne und Gehälter . . .	„	25000,—
Abschreibung	„	8000,—
Zinsen	„	10000,—
Mischkosten	„	8000,—
Summe der Kosten . . .	M.	111000,—

M. 111000,— : 10000 = M. 11,10.

Um die Unterlagen für diese Selbstkostenrechnung zu erhalten, mußten außerhalb der Erfolgsrechnung besondere Aufzeichnungen für die Selbstkostenrechnung gemacht werden. Es entsteht also als Folge des materiellen Dualismus auch formeller Dualismus, es sei denn, daß das unten (S. 111 ff.) geschilderte Verfahren der Differenzkonten angewandt wird. Geht der Betrieb nunmehr zu einer Divisions-Abteilungskalkulation über, während er weiterhin nur eine Erfolgsrechnung für den gesamten Betrieb aufmacht, so ist das Rechnungswesen auch bei materiellem Monismus formell dualistisch, denn die Kosten müssen für die Selbstkostenrechnung gemäß folgender Tabelle außerhalb der Erfolgsrechnung verarbeitet werden:

Text	Abt. I M.	Abt. II M.	Abt. III M.	Summe M.
a) Material	20000.—	17000.—	13000.—	50000.—
b) Löhne und Gehälter . .	10000.—	7000.—	8000.—	25000.—
c) Abschreibungen	3000.—	4000.—	3000.—	10000.—
d) Zinsen	3000.—	2500.—	1500.—	7000.—
) Mischelemente	4000.—	2500.—	1500 —	8000.—
f) Summe der Kosten . . .	40000.—	33000.—	27000.—	100000.—
g) Produktion i. Einh. . . .	5000.	3000.	2000.	10000.
h) Selbstk. pr. Einh. f/g . .	8.—	11.—	13.50	—
i) Verkaufspreis . . . . : .	9.60	13.33	16.—	—
k) Erlös i. Sa. g·i	48000.—	40000.—	32000.—	120000.—
l) Gewinn k—f	8000.—	7000.—	5000.—	20000.—

Um unter diesen Verhältnissen formellen Monismus herbeizuführen, müßte auch die Erfolgsrechnung die Dreiteilung vornehmen, indem sie für jede Abteilung ein Betriebskonto einführt, welches im Soll die Kosten (hier gleich Aufwand) im Haben den Ertrag aufnimmt, und welches seinen Erfolg mit dem gemeinsamen Gewinn- und Verlustkonto verrechnet.

Die letzte Erschwerung tritt wieder ein, wenn die Selbstkostenrechnung andere Werte als die Erfolgsrechnung bucht, die Rechnung also materiell dualistisch wird. Nur mittels des Differenzkontos kann hier formeller Monismus herbeigeführt werden.

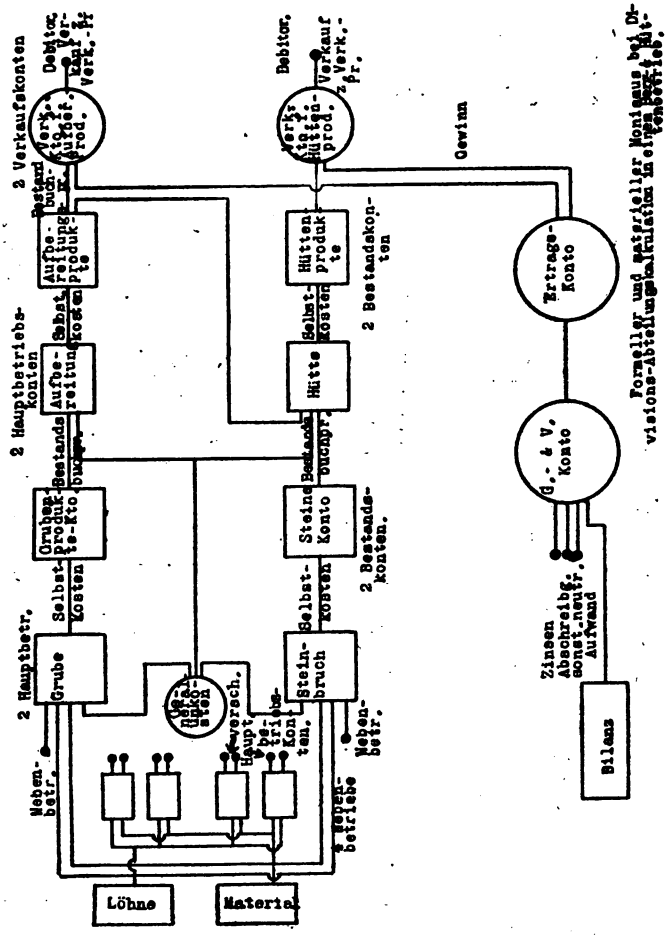
Zur Illustration des kontenmäßigen Aufbaues eines formellen und — allerdings nicht ganz vollkommenen — materiell monistischen Rechnungswesens bei Divisions-Abteilungskalkulation dient das auf der folgenden Seite wiedergegebene Schaubild, das in vereinfachter Form der Darstellung von Beste über „Die Buchhaltung und Selbstkostenberechnung eines Berg- und Hüttenwerkes[1])" entnommen ist. Es handelt sich um ein Silber- und Bleibergwerk, das außer den vier Nebenbetrieben vier Hauptbetriebe, die Grube, den Steinbruch, die Aufbereitungsanstalt und die Hütte hat, von denen aber nur die beiden letzteren mit ihren Produkten an den Markt treten. Jeder Betrieb hat sein eigenes Konto in der Buchhaltung, welches der Berechnung des Selbstkostenpreises der Produktion des betreffenden Betriebes dient: Die Summe der Sollseite wird durch die Monatsproduktion dividiert, und das betreffende Betriebskonto am Ende jedes Monats zugunsten des betreffenden Produktenkontos entlastet. „Die Betriebskonten sind", wie Beste sich ausdrückt, „rein kalkulatorische Konten. Ihre Salden zeigen die gesamten für die Produktion aufgewandten Kosten. Sie sind dadurch eine wichtige Kontrolle für die Selbstkostenrechnung."

Die im Schaubild dargestellte Rechnungsorganisation vereinigt gleichzeitig Selbstkostenrechnung, langfristige und auch kurzfristige (monatliche) Erfolgsrechnung, da das Kontensystem ohne Mühe am Ende jeden Monats abgeschlossen werden kann.

Eine geringe Durchbrechung des materiellen Monismus liegt nur darin, daß Zinsen und Abschreibungen als neutraler Aufwand direkt mit dem Gewinn- und Verlustkonto verrechnet werden. Das Unternehmen muß sich daher jederzeit darüber klar sein, daß seine errechneten Selbstkosten nicht ganz vollständig sind, was am besten in der Höhe des Gewinnzuschlages berücksichtigt wird.

[1]) Diplom-Arbeit der Universität Cöln, unveröffentlicht in deren Betriebswirtschaftlichem Archiv.

Der Einfluß des materiellen Verhältnisses sowie der Frage ob Gesamt- oder Abteilungskalkulation auf das formelle Verhältnis ist bei der Zuschlagskalkulation grundsätzlich derselbe wie bei der Divisionskalkulation und braucht deswegen nicht nochmals



im einzelnen geschildert zu werden. Es tritt aber noch hinzu der Einfluß der Gliederung in produktive und unproduktive Kosten, welcher die Verhältnisse im ganzen etwas kompliziert und bewirkt, daß selbst bei vollkommenem formellem und materiellem Monismus nicht ein vollständiges Aufgehen der Selbstkostenrechnung in der Erfolgsrechnung eintreten kann; denn die für jedes Stück verschiedenen Produktionskosten müssen immer außerhalb der eigent-

lichen Buchhaltung festgestellt werden, wenn auch in weitgehender Übereinstimmung mit den Buchungen und Ziffern derselben.

Die beiden Arten der Zuschlagskalkulation, Zuschlagsgesamt- und Zuschlagsabteilungs-Kalkulation unterscheiden sich in ihrer Gliederung grundsätzlich von der normalen Gliederung der Erfolgsrechnung. Das Charakteristische der Zuschlagskalkulation ist die Trennung sämtlicher Kosten in produktive und unproduktive. Bei der Zuschlagsabteilungs-Kalkulation tritt hierzu noch die Teilung der beiden Kostenarten nach Abteilungen wie es oben (S. 94) geschildert wurde.

Durch diese Verschiedenheit der Kostengliederung der Zuschlagskalkulation gegenüber der primitiven Erfolgsrechnung entsteht hier, unabhängig vom materiellen Verhältnis, formeller Dualismus, wenn nicht die Erfolgsrechnung bewußt dieselbe Gliederung durchführt, wie die Selbstkostenrechnung, also ebenfalls aus den Gesamtkosten die unproduktiven Kosten ausscheidet. Solange die Erfolgsrechnung dies nicht tut, besteht formeller Dualismus, der nicht näher geschildert zu werden braucht, da jede Rechnung für sich nach den als bekannt vorausgesetzten Regeln arbeitet.

Die notwendige Voraussetzung für den formellen Monismus ist also bei der Zuschlagskalkulation die Berücksichtigung der Zuschlagsberechnung bei der Aufwandgliederung. Wie hierbei zu verfahren ist, soll an folgendem Beispiel geschildert werden, dem dieselben Ziffern wie oben zugrunde gelegt sind, unter Annahme der Gesamtkalkulation bei materiell monistischem Rechnungswesen, um die Verhältnisse nicht allzusehr zu komplizieren.

Aus den Summen für Material und Löhne muß ein Teil als unproduktive Kosten ausscheiden, bw. wie folgt:

		produktiv	unproduktiv
Material . . .	M.	45 000,—	5 000,—
Löhne . . .	„	20 000,—	5 000,—
Hierzu kommen die übrigen Kosten, welche zumeist in ihrer Gesamtheit unproduktiv behandelt werden . . Abschreibungen	„		10 000,—
Zinsen . . .	„		7 000,—
Mischkosten .	„		8 000,—
Die gesamten Kosten gliedern sich also in	M.	65 000,—	35 000,—

Diese Gliederung wird bereits in der Erfolgsrechnung vorgenommen, so daß auf dem Betriebskonto, welches in diesem Falle gewöhn-

lich der Verbindung von Buchhaltung und Kalkulation dient[1]), folgende Ziffern stehen:

Betriebskonto:

Material	45 000.— M.	Produktion zu Selbstkosten gemäß Selbstkostenrechnung . .	100 000.— M.
Löhne u. Gehälter . .	20 000.— „		
Unproduktive Kosten:			
Unproduktives Material 5 000.— M.			
Unproduktive Löhne 5 000.— M.			
Abschrbg. 10 000.— „			
Zinsen . 7 000.— „			
Mischelem. 8 000.— „	35 000.— „		
	100 000.— M.		100 000.— M.

Für die Selbstkostenrechnung wird zwecks Feststellung des Zuschlagsprozentsatzes folgende Proportion aufgestellt.

$$\frac{\text{unproduktive Unkosten}}{\text{produktive Löhne}} = \frac{x}{100}$$

$$\frac{35\,000}{20\,000} = \frac{x}{100}$$

$$x = 175\,\%.$$

Die Selbstkostenrechnung für den gesamten Betrieb würde sich wie folgt stellen:

Material	M.	45 000,—
Löhne	„	20 000,—
+ 175 % Zuschlag . . .	„	35 000,—
Gesamtselbstkosten . . .	M.	100 000,—

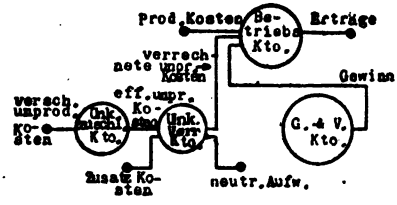
Für diesen Betrag wird das Betriebskonto unter der vereinfachenden Annahme, daß sich am Ende der Periode keine Produkte in Fabrikation befinden, entlastet zugunsten eines Fabrikats- oder Betriebserfolgs- oder ähnlichen Kontos.

Tatsächlich werden die einzelnen Ziffern eine viel weitergehende Teilung erfahren. Sämtliche Summen sind in dem Beispiel für die ganze Periode zusammengefaßt, während sie praktisch sich aus einer Reihe von Einzelbeträgen zusammensetzen. Das Betriebskonto wird für Materialien und Löhne jedesmal belastet, wenn Materialien vom Lager in den Betrieb gehen, bzw. nach einer Lohnzahlung. Für die unproduktiven Kosten wird es in gewissen Zeitabständen,

[1]) Vergl. Rupp „Die Selbstkostenrechnung eines gemischten Hüttenwerkes" Z. f. H. F. V, S. 265.

zumeist monatlich, belastet. Erkannt wird das Betriebskonto jedesmal, wenn ein Produkt und dessen Selbstkostenberechnung fertiggestellt ist. Unter Berücksichtigung der bis zum Ende der betreffenden Periode entstandenen Kosten für die jeweils in Fabrikation befindlichen Produkte auf der Habenseite muß sich das Betriebskonto ausgleichen. Hierin liegt eine der wesentlichsten Möglichkeiten, für die gegenseitige Kontrolle von Erfolgsrechnung und Selbstkostenrechnung, welche durch diese Methode gegeben sind.

Die vollkommene Übereinstimmung wird zumeist dadurch gestört, daß die Unkostenzuschläge, welche die Selbstkostenrechnung verrechnet, die also auf der Habenseite des Betriebskonto auftreten, nicht mit den auf der Sollseite wirklich entstandenen Unkosten übereinstimmen, und zwar deshalb, weil bei Aufstellung der Selbstkostenrechnung der wirkliche für die betreffende Periode zu errechnende Unkostenzuschlag noch nicht bekannt ist, weshalb man den Zuschlag der vorhergehenden Periode einsetzt. Die hierdurch entstehenden Differenzen würden auf dem Betriebskonto einen rechnungsmäßigen Verlust oder Gewinn ergeben. Um das zu vermeiden, schaltet man mit Vorteil vor das Betriebskonto ein Unkostenverrechnungskonto, welches zu Lasten des Betriebskontos am Ende der Periode für die in der Selbstkostenrechnung verrechneten Unkostenzuschläge erkannt wird, während es mit den wirklich entstandenen Unkosten belastet wird [1]). Folgendes Schema veranschaulicht diesen Buchungsgang:

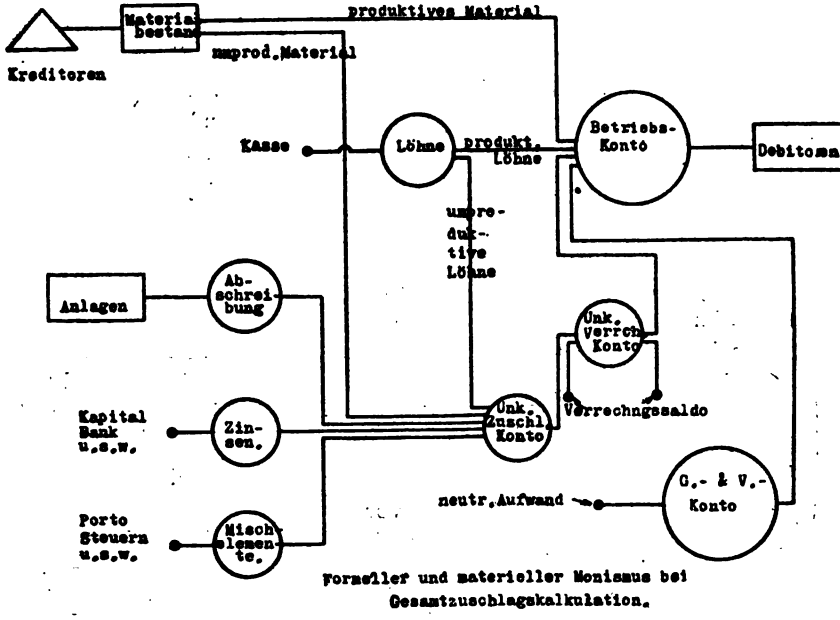


Es ergibt sich auf diesem Konto dann ein buchmäßiger Gewinn oder Verlust als Gradmesser für die Genauigkeit der Unkostenrechnung. Weitere Einzelheiten des technischen Verfahrens sind aus den einschlägigen Lehrbüchern zu ersehen [2]). Hier soll lediglich noch einmal der Gesamtbuchungsgang bei Zuschlags-Gesamtkalkulation in

[1]) Ein etwas anderes Verfahren zur Ausgleichung der durch die Ungenauigkeit der Unkostenzuschläge hervorgerufenen Störungen wendet Peiser durch Einführung des Deckungskontos an, worauf auf S. 43 bereits hingewiesen wurde. Vgl. Peiser, Betriebsrechnung S. 22 ff. und 60 ff.

[2]) S. Calmes „Fabrikbuchhaltung", Seite 218.

einem formell und materiell monistischen Rechnungswesen in folgendem allgemeinen Schaubild gezeigt werden:



Formeller und materieller Monismus bei Gesamtzuschlagskalkulation.

Die Fragen, welche bei der Zuschlagskalkulation auftreten, unterscheiden sich grundsätzlich nicht von den hier erörterten Problemen. Die erweiterte Gliederung nach Zuschlagsabteilungen erfordert natürlich einen größeren Buchführungsapparat, der insbesondere noch Konten für die Unterverteilung der Gesamtkosten auf die einzelnen Abteilungen enthält; (vgl. S. 92) doch ist innerhalb jeder einzelnen Abteilung die Verbuchung ähnlich unserem Schaubild.

In der Praxis sind natürlich bei formellem Monismus eine Anzahl Einrichtungen erforderlich, welche fortlaufend für die Erfassung der zu verbuchenden Vorgänge sorgen. Es handelt sich hierbei aber um rein organisations- und buchhaltungstechnische Maßnahmen, deren Schilderung über das Ziel, das ich mir in dieser Arbeit gesteckt habe, hinausgeht. Worauf es mir ankommt, ist, daß die grundsätzlichen Probleme des formellen Verhältnisses, solange nicht der formelle Monismus mit dem materiellen Dualismus verbunden werden soll, in der Hauptsache bis zu dieser Stelle geklärt sind. Der Schilderung dieser letzten höchststehenden Rechnungsorganisation ist der folgende Abschnitt gewidmet.

III. Die Vereinigung der formell monistischen mit der materiell dualistischen Rechnung durch die Differenzmethode.

A. Das Wesen der Differenzmethode.

1. Theoretische Ableitung und Zweck der Differenzmethode.

Die Differenzmethode ist das Mittel zur Vereinigung der formell monistischen mit der materiell dualistischen Rechnung. Warum wir diese Rechnungsorganisation anstreben, wurde bereits an verschiedenen Stellen gesagt. Wenn wir hier ihre Grundgedanken nochmals zusammenfassend darstellen, so wird es klar werden, wie sich aus ihr die Differenzmethode ableitet.

Bei der materiell dualistischen Rechnung haben die Rechnungselemente in Erfolgs- und Selbstkostenrechnung, Aufwand und Kosten, verschiedene Werte, die sich aus den anders gearteten Zwecken der beiden Rechnungen ergeben. Die verschiedenen Wertgrößen von Aufwand und Kosten haben zur Folge, daß die in Erfolgs- und Selbstkostenrechnung verarbeiteten Ziffern sich voneinander unterscheiden. Die Aufwandziffern können größer sein als die Kostenziffern. Den sich alsdann ergebenden Unterschied nennen wir neutralen Aufwand. Dieser stellt einen Verlust der Erfolgsrechnung gegenüber der Selbstkostenrechnung dar, indem der von ersterer ausgewiesene Gewinn geringer ist, als der der letzteren. Sind umgekehrt die Kostenziffern größer als die Aufwandziffern, so nennen wir die sich ergebende Differenz Zusatzkosten. Diese bedeuten einen Gewinn der Erfolgsrechnung gegenüber der Selbstkostenrechnung, indem der Gewinn der ersteren größer ist, als der der letzteren.

Die Differnzen zwischen Aufwand- und Kostenwerten haben ganz bestimmte materielle Unterlagen; denn für jeden Fall, in welchem die eine Rechnung einen anderen Wert bucht als die andere, muß eine bestimmte materielle Ursache vorliegen. Die bei jedem einzelnen Rechnungselement wirkenden Ursachen wurden oben (S. 50—89) ausführlich darlegt. Es ist klar, daß es für die wirtschaftliche Leitung des Betriebes von Bedeutung ist, wenn sie jede dieser Ursachen in ihrer Gesamtwirkung auf das Unternehmen kennenlernt. Sie gewinnt dadurch ziffermäßigen Einblick in die verschiedenartigsten wirtschaftlichen Vorgänge im Betriebe, in die Tendenz gewisser in ihm wirkender Kräfte, in die Ergebnisse selbstgetroffener

Maßnahmen und der Unternehmer erhält Winke für weiterhin zu treffende Maßnahmen. Dies wird uns weiter unten im einzelnen noch klarer werden.

Die Sichtbarmachung dieser Ursachen muß also unser Ziel sein und sie werden sichtbar, wenn neutraler Aufwand und Zusatzkosten in Ziffern meßbar werden.

Die Messung der Gesamtwirkung von neutralem Aufwand und Zusatzkosten würde weiter keine Schwierigkeiten machen. Sie wäre in jedem formell dualistischem Rechnungswesen möglich, in dem man nur die Gesamtsummen von Aufwand und Kosten gegenüber zu stellen brauchte. Hierdurch würde aber das angestrebte Ziel in keiner Weise erreicht. Die Mindestforderung muß vielmehr sein, daß für jede einzelne Gruppe der fünf Rechnungselemente die Wertdifferenz erfaßt wird, weil nur dadurch die bei den einzelnen Rechnungselementen wirkenden Ursachen sichtbar werden.

Die einzige Möglichkeit, die bei dem materiellen Dualismus auftretenden Differenzen zu messen, bietet nun der formelle Monismus, indem hier die verschiedenartigen Werte von Aufwand und Kosten in einem gemeinsamen Kontensystem laufend einander gegenübergestellt werden. Darin sehe ich also den Hauptvorteil der Vereinigung von formellem Monismus mit materiellem Dualismus: daß sie die Möglichkeit für den genauesten Einblick in die Betriebsvorgänge gibt, indem sie die für die Beurteilung des Betriebes äußerst wichtigen Ziffern von neutralem Aufwand und Zusatzkosten sichtbar macht. Daneben hat sie aber noch einen bedeutenden anderen Vorteil: Sie erleichtert die Verbindung der sich ursprünglich widersprechenden Hauptzwecke der Selbstkostenrechnung, Betriebskontrolle und Preisstellung. Wie oben (S. 20/21) auseinandergesetzt, bedarf die Betriebskontrolle anderer Bewertungen als die Preisstellung; die erstere interessiert sich vorwiegend für die effektiven Ausgaben, die letztere für die wirtschaftlich notwendigen Ersatzwerte, die Kosten. Da bei unserem Verfahren sowieso beide Ziffern erfaßt und gebucht werden, können wir in derselben Rechnungsorganisation die Betriebskontrolle und Preisstellung sehr wohl vereinigen. Die Betriebskontrolle deckt sich mit der Aufwandrechnung, die sich ja ebenfalls an die Ausgabe anlehnt, die Preisstellung deckt sich mit der Kostenrechnung, die an die Ersatzwerte anknüpft.

Die Anwendung des formellen Monismus ist aber in einem materiell-dualistischem Rechnungswesen nicht ganz so einfach, wie in einem materiell-monistischen. Da für denselben Vorgang, beispielsweise den Verschleiß der Anlagen oder den Verbrauch des Materials, zwei verschiedene Ziffern in dem gemeinsamen Kontensystem auf-

treten, läßt sich dieser Vorgang nicht durch eine, für beide Rechnungen gültige, Buchung erfassen. Innerhalb des gemeinsamen Kontensystems verlangt derselbe Vorgang für Aufwand und Kosten verschiedene Buchungen in verschiedenen Ziffern, welche an einer bestimmten Stelle des Systems aufeinanderstoßen und infolgedessen die Differenz sichtbar werden lassen. Zu diesem Zwecke werden besondere Konten eingeführt, die ich „Differenz-Konten" nenne, welche auf der einen Seite die Aufwandziffern, auf der anderen die Kostenziffern verbuchen. Der Saldo der Differenzkonten ergibt die Differenz der betreffenden Aufwand- und Kontengruppen, also neutralen Aufwand oder Zusatzkosten.

Die Benutzung der Differenzkonten, die „Differenzmethode", liefert uns also das Mittel zur Erreichung unseres Ziels, Messung von neutralem Aufwand und Zusatzkosten im formell monistischen, materiell dualistischen Rechnungswesen.

Im Differenzkonto stoßen sozusagen zwei Kräfte verschiedener Größe aufeinander, um sich zu messen und den Überschuß der einen Kraft über die andere zu einem anderen Zwecke abzugeben. Die Nutzbarmachung dieses Kraftüberschusses geschieht hier so, daß der neutrale Aufwand oder die Zusatzkosten dazu verwandt werden, um im Gewinn- und Verlustkonto die Gesamterfolgsrechnung nach der einen oder anderen Seite zu berichtigen.

Wenn wir die Differenzmethode im Rahmen des Schmidt'schen organischen Bilanzsystems anwenden, so würde der Saldo des Differenzkontos, der Kraftüberschuß, an das Wertberichtigungskonto abgegeben werden.

Eine systematische Schilderung oder Anwendung der Differenzmethode in der Literatur gibt es bis heute nicht, ebensowenig wie mir dieser Name irgendwo begegnet wäre. Das hindert aber nicht, daß sie unbewußt bereits an der einen oder anderen Stelle in Anwendung ist und auch in theoretischen Darlegungen in ähnlicher Form beschrieben wird, wie wir sie im einzelnen unten schildern werden. Auch das im vorigen Abschnitt erwähnte Unkostenverrechnungskonto, wie es in vielen Betrieben in Anwendung ist, ist im Grunde genommen ein Differenzkonto, dessen Anwendung manche Ähnlichkeit mit der hier geschilderten Differenzmethode hat.

Theoretisch in die vorhandene Literatur einordnen läßt sich die Differenzmethode m. E. am besten in das System der Zwischenkonten, das Leitner aufstellt[1]). Er nennt Zwischenkonten solche Konten, die, ohne mit Notwendigkeit in das System der doppelten

[1]) Z. f. H. u. H. VI, S. 66.

Buchführung hineinzugehören, hier eingeschaltet werden, um irgendwelche rechtlichen oder wirtschaftlichen Besonderheiten klar darzustellen. Leitner unterscheidet zwei Arten von Zwischenkonten:

1. solche, die internen Verrechnungsbuchungen dienen,
2. solche, die der Darstellung äußerer Wirtschaftsvorgänge dienen.

Es interessieren uns hier nur die ersteren, die er weiter unterteilt:

a) Konten für Abschlußzwecke (z. B. Transitorische Konten),
b) Konten für kalkulatorische Zwecke,
c) Konten für Kontroll- oder Übertragungszwecke,
d) Konten für interimistische Verbuchungen.

Unser Differenzkonto könnten wir als ein Zwischenkonto für kalkulatorische Zwecke von besonderer Art ansehen. Ein gewöhnliches kalkulatorisches Zwischenkonto ist beispielsweise ein Lohnkonto, dem sämtliche aufgewandten Löhne belastet werden, um alsdann auf die Unterbetriebe verteilt und nach produktiven und unproduktiven geschieden zu werden. Ein solches Zwischenkonto wird zuweilen statistisches Konto genannt, weil es dem Zweck dient, sämtliche Kosten vor ihrer kalkulatorischen Weiterverrechnung für statistische Zwecke zu erfassen. Belastung und Gutschrift müssen sich auf einem statistischen Konto ausgleichen. Buchtechnisch hat unser Differenzkonto Ähnlichkeit mit dem statistischen Konto, aber es gleicht sich normalerweise nicht aus, sondern wird einen Saldo ergeben, der eben den uns interessierenden neutralen Aufwand- oder Zusatzkostenbetrag darstellt.

2. Die Technik der Differenzmethode.

Hier soll nur einiges Allgemeine über die Technik der Differenzmethode gesagt werden; denn die Einzelheiten des Buchungsverfahrens werden bei der Besprechung der einzelnen Differenzkonten geschildert.

Das Gemeinsame aller Differenzkonten ist, daß der Aufwand auf der Sollseite, die Kosten auf der Habenseite stehen: Die Erfolgsrechnung belastet bei der Ausgabe oder bei der Verrechnung das Differenzkonto, und erkennt das Konto, welchem die betreffende Leistung nach den normalen Grundsätzen doppelter Buchführung gutzuschreiben ist, also insbesondere Kassa- oder Bankkonto im Falle wirklicher Ausgabe, Kreditorenkonto, Anlagekonto, Kapitalkonto usw. im Falle der Gutschrift.

Die Kosten, welche die Selbstkostenrechnung verrechnet, werden dem betreffenden Betriebe, in welchem das Produkt hergestellt wurde, belastet und dem Differenzkonto gutgeschrieben.

Auf diesem zeigt sich dann am Schluß der Periode, wenn alle in diese gehörige Buchungen gemacht worden sind, ein Saldo als neutraler Aufwand oder Zusatzkosten, welcher mit dem Gewinn- und Verlustkonto verrechnet wird. Das Differenzkonto hat also eine der folgenden Formen:

Differenzkonto bei Überwiegen des Aufwandes:

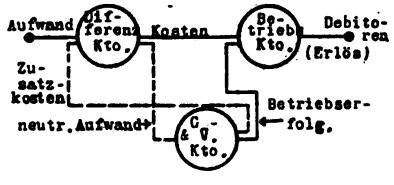
An Kasse, Bank usw. Aufwand	Per Betriebskonto: Kosten „ G.- u. V.-Konto: neutraler Aufwand.

Differenzkonto bei Überwiegen der Kosten:

An Kasse, Bank usw. Aufwand „ G.- u. V.-Kto.: Zusatzkosten.	Per Betriebskonto: Kosten.

Als Saldo des Betriebskontos oder, wenn getrennte Bestands- und Erfolgskonten geführt werden, des Betriebserfolgskontos, ergibt sich dann das, was wir den reinen Betriebserfolg nennen können; denn den Erträgen auf der Habenseite stehen die verrechneten Kosten, also das, was betrieblich notwendig war, um den betreffenden Produktionserfolg zu erzielen, gegenüber. Nur dieses ist, wie unten noch näher zu schildern sein wird, der wirkliche Betriebserfolg, der auf die wirtschaftlich technische Leistungsfähigkeit des Betriebs zurückzuführen ist, unbeeinflußt von Konjunkturergebnissen und rechnungsmäßigen Gewinnen und Verlusten, die auf irgendwelche anderen Maßnahmen des Unternehmens zurückzuführen sind. Alle derartigen Einflüsse werden durch die Differenzkonten besonders aufgewiesen.

Nehmen wir der Einfachheit halber an, ein Betrieb hätte am Ende der Periode keinerlei Bestand, weder an Halb- oder Zwischen- noch an Fertigfabrikaten, und denken wir uns nur eine Art von Kosten bzw. Aufwand, so läßt sich die Differenzmethode wie folgt schematisch darstellen:



Denken wir uns dieses Kontensystem mit Unterteilung für die einzelnen Rechnungselemente in das Schaubild auf Seite 110 ein-

gefügt, so erhalten wir das Gesamtkontensystem eines formell monistischen, materiell dualistischen Rechnungswesens bei Zuschlagskalkulation. Natürlich läßt sich die Differenzmethode auch bei der Divisionskalkulation anwenden.

B. Die Anwendung der Differenzmethode für die einzelnen Rechnungselemente.

Erst dadurch, daß man das Differenzkonto für jedes beliebige Rechnungselement einschalten kann, bekommt es seinen vollen Wert für die Beurteilung der an diesen wirkenden Gewinn- oder Verlustkräfte. Wie bei den einzelnen Rechnungselementen zu verfahren ist und welche Aussagen die Differenz bei diesen uns gibt, soll hier geschildert werden. Wir beschränken uns dabei auf die vier ursprünglichen Rechnungselemente und können die Mischelemente unberücksichtigt lassen, weil bei den regelmäßigen Mischelementen normalerweise ein materieller Dualismus nicht auftritt, während die unregelmäßigen Mischelemente in ihrer Gesamtheit aus der Selbstkostenrechnung von vornherein als neutraler Aufwand ausscheiden.

Die Darstellung ist in erster Linie für die Zuschlagskalkulation gedacht, weil diese die schwierigere ist und sich aus ihr die etwas einfachere Technik bei der Divisionskalkulation von selbst ergibt. Ein grundsätzlicher Unterschied in dieser Hinsicht besteht nicht. Es ist lediglich zu beachten, daß bei letzterer die Vorverteilung eines Teiles der Kosten auf das Unkostenzuschlagskonto in Wegfall kommt, daß statt dessen sämtliche Kosten wie die produktiven Kosten bei der Zuschlagskalkulation behandelt werden.

1. Löhne und Gehälter.

a) Das Wesen der Lohn- und Gehaltsdifferenz.

Welche materielle Unterlage der zahlenmäßige Saldo auf dem Differenzkonto für Löhne und Gehälter hat, hängt davon ab, mit welchen der in Abschnitt II B 2a genannten Werte der Erfolgsrechnung und Selbstkostenrechnung gearbeitet wird. Es geht aus diesen Untersuchungen hervor, daß, wenn beide Rechnungen mit den betriebswirtschaftlich richtigen Ziffern arbeiten, der Differenzsaldo nur eine Bedeutung haben kann. Er muß neutraler Aufwand sein für die außerhalb des Produktionszweckes aufgewandten Summen für Löhne und Gehälter.

Es wird aber oft nicht nach den im eigentlichen Sinne betriebswirtschaftlich richtigen Bewertungsregeln verfahren. In diesen Fällen

können, wie oben ausführlich klargelegt, noch folgende Differenzen entstehen:

Das gesamte Unternehmergehalt erscheint als neutraler Aufwand, wenn es nicht in der Selbstkostenrechnung berücksichtigt wird. Es erscheint als Zusatzkosten, wenn es nur in der Selbstkostenrechnung, nicht in der Erfolgsrechnung, berücksichtigt wird.

Schließlich erscheint ein Teil des Unternehmergehalts als neutraler Aufwand oder Zusatzkosten, wenn Kosten- und Aufwandziffern in verschiedener Höhe bewertet werden.

Es darf angenommen werden, daß ein Unternehmen, welches die Differenzmethode in Anwendung bringt, die betriebswirtschaftlichen Bewertungsregeln kennt und nicht außer Acht läßt, es sei denn, daß es solche aus steuerlichen Gründen umgeht. In letzterem Falle bietet das Differenzkonto wenigstens die Möglichkeit, jederzeit genau festzustellen, inwieweit das rechnungsmäßige Gesamtergebnis des Betriebes durch solche sich nicht aus rein betriebswirtschaftlichen Gründen ergebenden Maßnahmen beeinflußt wird.

b) Das Buchungsverfahren.

Wir nehmen der Einfachheit halber an, daß entgegen dem praktisch üblichen Verfahren Löhne und Gehälter über ein gemeinsames Konto gehen. Das Verfahren für die praktisch getrennten Konten ist genau das gleiche, wie es hier für das gemeinsame Konto, das wir der Kürze halber nur Lohnkonto nennen, geschildert wird.

Außerdem legen wir die betriebswirtschaftlichen Bewertungsregeln zugrunde, sodaß nur ein neutraler Aufwand in Höhe der nicht dem Produktionszwecke dienenden Ausgaben entsteht.

Es wird vorteilhafterweise zunächst ein allgemeines statistisches Konto für sämtliche aufgewandten Löhne und Gehälter geführt. Bei der Ausgabe derselben wird gebucht:

Lohnkonto an Kasse.

Außerdem wird, wo dies erforderlich ist, das Lohnkonto zugunsten des Privatkontos des Unternehmers belastet für das Unternehmergehalt:

Lohnkonto an Privatkonto.

In welchen Zeitperioden diese Buchungen vorgenommen werden, hängt davon ab, wie oft der Zuschlagsatz ermittelt werden soll und ob eventuell monatliche Gewinnberechnung stattfinden soll. Wir nehmen weiterhin ein für allemal monatliche Perioden für kurzfristige Gewinnberechnung und Zuschlagsfeststellung an. Es wären dann praktisch die an den Abschlußtagen eigentlich fälligen aber noch nicht bezahlten

Aufwendungen zu berücksichtigen, was wir hier aber, um Schwierigkeiten zu vermeiden, außer Acht lassen wollen.

Am Ende jeden Monats wird das statistische Lohnkonto in Höhe der in diesem Monat aufgewandten Löhne zu Lasten des Lohndifferenzkontos entlastet:

Lohndifferenzkonto an Lohnkonto.

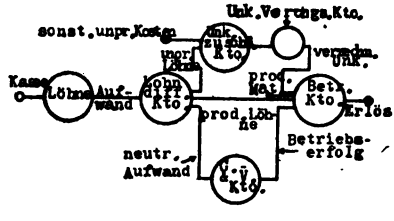
Andererseits wird die Habenseite des Lohndifferenzkontos mit den Ziffern der Selbstkostenrechnung gespeist. Die Lohnzettel wandern, wie in jedem Betrieb, nach der Lohnperiode in die Selbstkostenabteilung, wo die Löhne fortlaufend auf die einzelnen Kommissionen verteilt werden. Am Ende des Monats werden sämtliche durch die Selbstkostenrechnung bis dahin verrechneten Löhne dem Betriebskonto belastet, dem Lohndifferenzkonto gutgeschrieben:

Betriebskonto an Lohndifferenzkonto.

Unmittelbar ist das aber nur für die produktiven Löhne möglich. Für die unproduktiven Löhne muß zunächst gebucht werden:

Unkostenzuschlagskonto an Lohndifferenzkonto.

Erst wenn das Unkostenzuschlagskonto mit sämtlichen unproduktiven Kosten belastet ist, verrechnet es mit dem Betriebskonto bzw. dem hierzwischen nochmals eingeschalteten Verrechnungskonto, wie es oben (S. 109) beschrieben wurde. Die gesamte Lohnrechnung läßt sich nunmehr wie folgt darstellen:



2. Die Abschreibungen.

a) Das Wesen der Abschreibungsdifferenz.

Im normalen Verlauf des Betriebs würde, wenn in beiden Rechnungen nur die betriebswirtschaftlich richtigen Werte eingesetzt würden und keine außerordentlichen Entwertungen eingetreten sind, gar keine Abschreibungsdifferenz entstehen. Die Rechnung wäre dann materiell monistisch. Doch wird dieser Fall selten eintreten. Je nach den Umständen werden sich zumeist neutraler Aufwand oder Zusatzkosten ergeben.

Die Abschreibungsdifferenz stellt neutralen Aufwand dar, wenn in der Selbstkostenrechnung die betriebswirtschaftlich richtige Abschreibung berechnet wird, und in der Erfolgsrechnung wegen außerordentlicher Entwertung oder als Gewinnrücklage eine Extraabschreibung vorgenommen wird. Wenn immer der betriebswirtschaftliche Gesichtspunkt der entscheidende wäre, könnte der Saldo des Abschreibungsdifferenzkontos nur neutraler Aufwand, das ist Sollsaldo, als außerordentliche Entwertung darstellen. Das Verfahren der Superabschreibung als stille Reserve, also Gewinnrücklage, ist aber praktisch heute so häufig, daß bei allgemeiner Einführung der Differenzmethode dieser neutrale Aufwand bei weitem der vorherrschende wäre.

In diesem Falle kann es natürlich nicht ausbleiben, daß sich späterhin die Folgen der übermäßigen Abschreibung in umgekehrter Richtung bemerkbar machen. Was in einer früheren Periode zu viel abgeschrieben wurde, muß nachher zu wenig abgeschrieben werden. Wenn demgegenüber die Selbstkostenrechnung an der betriebswirtschaftlichen Rechnung festhält, so steht der Minderabschreibung im Soll die Normalabschreibung der Selbstkostenrechnung im Haben gegenüber; es entstehen Zusatzkosten, die in einen Habensaldo auf dem Abschreibungsdifferenzkonto anzeigen, welcher Betrag der früher gemachten stillen Reserven dem laufenden Jahre normalerweise zugute kommt.

Oft werden sich in einem Betriebe in derselben Periode Superabschreibungen aus beiden möglichen Ursachen sowie Minderabschreibungen nebeneinander vorfinden. Wenn nur ein Abschreibungsdifferenzkonto geführt wird, würde dessen Saldo keinen klaren Einblick in die wirklichen Betriebsverhältnisse gestatten, da er selbst die Differenz von anderen Differenzen, von neutralem Aufwand und Zusatzkosten, ist, und je nach dem Überwiegen des einen oder anderen Faktors Soll- und Habenposten sein würde. Es ist eine Zweckmäßigkeitsfrage inwieweit man durch entsprechende Anordnung des Buchungsverfahrens den einzelnen Differenzen getrennt Ausdruck verleiht.

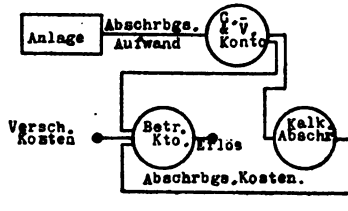
Der oben (S. 73) erörterte weitere Fall des Auftretens von materiellem Dualismus bei der Abschreibung infolge Ausscheidens der fixen Kosten aus der Selbstkostenrechnung braucht uns hier nicht weiter zu interessieren; denn die Anlegung eines Abschreibungsdifferenzkontos kommt dann nicht in Frage, weil die Selbstkostenrechnung überhaupt keine Abschreibungen berücksichtigt, so daß die gesamten Abschreibungen der Erfolgsrechnung ohne weiteres als neutraler Aufwand auf der Sollseite des Gewinn- und Verlustkontos erscheinen.

b) Das Buchungsverfahren.

Bei der buchhalterischen Behandlung der Abschreibungen finden sich bereits heute in Theorie und Praxis Ansätze zu der Ausbildung eines Differenzkontos. Das hat seine Ursache vor allem in folgendem Umstand: es ist schon heute fast allgemein üblich, daß die industriellen Unternehmungen einen der betriebswirtschaftlichen Abschreibung mehr oder weniger nahe kommenden Wert in die Selbstkostenrechnung einstellen. Die Feststellung und Verrechnung der Zuschlagskosten muß, wenn nicht monatlich, so doch in kürzeren Perioden als die Jahreserfolgsrechnung, stattfinden. Beim Abschluß der letzteren ergeben sich aber oft andere Abschreibungsbeträge als die Summe der als Kosten bereits verrechneten Beträge ausmacht. Es entstand dadurch eine Abschreibungsdifferenz, über deren inneres Wesen man zwar meist nicht weiter nachdachte, die aber irgendeinen Einfluß auf den formellen Buchungsgang ausüben mußte. So finden sich Bemerkungen hierüber bei Berliner: „Abschreibungen und Zinsen in der Kalkulation und der industriellen Buchhaltung“ [1]), Leitner: „Zwischenkonten“ [2]) Lehmann: „Zur Theorie der industriellen Kalkulation“ [3]) und Pfeiffer: „Die Selbstkostenberechnung einer Maschinenbau- und Gießerei-Aktiengesellschaft“ [4]).

Wenn wir diejenigen Methoden ausscheiden, welche, wie Pfeiffer, formell dualistisch vorgehen, und daher das Fabrikationskonto überhaupt nicht für die Abschreibung belasten, so können wir mit Lehmann [5]) zwei Verfahren unterscheiden:

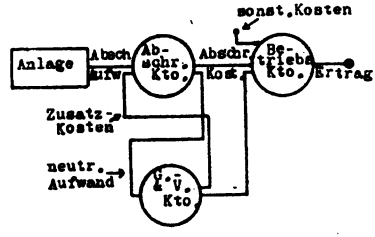
Beim ersten Verfahren sind die „internen“ Abschreibungen, wie Lehmann die Abschreibungen der Kalkulation (die Kosten) nennt, vollkommen getrennt von den „kaufmännischen“ Abschreibungen, womit er die am Ende der Periode vorzunehmende Aufwandbuchung meint. Beide stehen sich im Gewinn- und Verlustkonto gegenüber, wie es etwa das folgende Schaubild zeigt:



[1]) Z. f. H. u. H. II, S. 232.
[2]) Z. f. H. u. H. II, S. 66.
[3]) Z. f. H. F. XIV, S. 165 ff.
[4]) Ergänzungsband II zur Z. f. H. F.
[5]) A. a. O. S. 213.

Ein Teil der Abschreibungen bildet hier sozusagen einen Durchgangsposten des Gewinn- und Verlustkontos, der im Soll und Haben erscheint, während der je nach den Verhältnissen auf der einen Seite überschießende Betrag neutralen Aufwand oder Zusatzkosten darstellt, was allerdings bei diesem Verfahren nicht klar in Erscheinung tritt.

Bei der zweiten Methode, die durch folgendes Schaubild dargestellt wird, tritt, wie Lehmann sagt, „durch die Konten der Abschreibungen eine Verkuppelung der internen und der kaufmännischen Abschreibung ein".



„Hierdurch entsteht am Jahresende ein Saldo, der auf Gewinn- und Verlustkonto übertragen wird." Dieser Saldo ist natürlich nichts anderes, als unsere Abschreibungsdifferenz. Das Abschreibungskonto ist hier ein Abschreibungsdifferenzkonto, dessen Saldo den von uns gesuchten Betrag des neutralen Aufwands oder der Zusatzkosten darstellt.

Wenn Lehmann vom „organisatorischen Standpunkt aus die erste Methode für besser hält, weil sie der schärferen Trennung der kaufmännischen Buchführung von den Konten der Betriebsrechnung entgegenkommt", müssen wir das letztere Verfahren, welches uns die allgemeinen Vorzüge der Differenzmethode liefert, für besser halten. Gerade darin, daß hierbei auf dem Gewinn- und Verlustkonto nur die Differenz zwischen betriebswirtschaftlich richtigen und Super- oder Minderabschreibungen erscheint, sehen wir den Vorteil der klaren Darstellung der wirklich wichtigen Betriebsziffern, während wir in dem rein formellen Umstand der Trennung von kaufmännischer Buchhaltung und Betriebsrechnung keinen Vorteil erblicken können.

Der Gang des Buchungsverfahrens ist also nun bei der Anwendung der Differenzmethode auf die Abschreibungen kurz folgender: Es wird am Anfang des Jahres die betriebswirtschaftlich richtige Abschreibung für sämtliche Anlagen, eventuell für die einzelnen Abteilungen getrennt, festgestellt. Am Ende jeder Kalkulationsperiode, beispielsweise jeden Monats, wird das Betriebskonto, oder, bei der

Zuschlagskalkulation, wenn die Abschreibungen unproduktive Kosten sind, das Unkostenzuschlagskonto für den periodenmäßigen Anteil an der Jahresabschreibung belastet und das Abschreibungsdifferenzkonto erkannt:

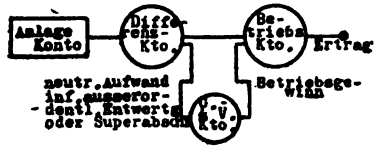
Betriebskonto an Abschreibungsdifferenzkonto.

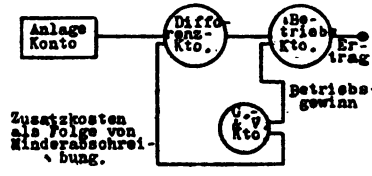
Am Ende der Erfolgsrechnungsperiode wird der Betrag, den das Unternehmen aus irgendeinem Grunde als Aufwand verbuchen will, durch die Buchung

Abschreibungsdifferenzkonto an Anlagekonto

erfaßt. Der sich je nach den Umständen ergebende Soll- oder Habensaldo des Differenzkontos wird alsdann mit dem Gewinn- und Verlustkonto verrechnet.

Je nach dem, ob die Differenz neutralen Aufwand oder Zusatzkosten darstellt, hat das Buchungsschema folgende Form:





Wenn in einem Betriebe Super- und Minderabschreibungen an verschiedenen Anlagen vorkommen, so führt man vorteilhafterweise zwei Differenzkonten nebeneinander, so daß sich die reinen Beträge für neutralen Aufwand und Zusatzkosten getrennt ergeben und auf Gewinn- und Verlustkonto sowohl im Soll wie im Haben eine Abschreibungsdifferenz erscheint.

3. Die Zinsen.

a) Das Wesen der Zinsdifferenz.

Welchen Aufschluß uns die Zinsdifferenz zu geben vermag, hängt natürlich wieder davon ab, welche der oben (S. 86 f.) dargelegten Methoden bei der Feststellung der als Aufwand und Kosten zu verrechnenden Zinsen man anwendet. Wir sahen, daß gerade bei der Zinsrechnung die Möglichkeiten für Selbstkosten- und Erfolgsrechnung besonders zahlreich sind. Von den zwölf möglichen Kombinationen der Aufwand- und Kostenrechnung scheiden von vornherein drei als praktisch nicht vorkommend und weitere drei als materiell monistisch für die Anwendung der Differenzmethode aus. Es bleiben also sechs materiell dualistische Verfahren übrig, von denen weiter-

hin noch die Formen für die Differenzmethode nicht in Frage kommen, bei welchen der gesamte Aufwand als neutraler Aufwand fungiert, weil die Selbstkostenrechnung gar keine Zinsen berechnet.

Eine Zinsdifferenz, welche für uns Interesse hat, ergibt sich demnach nur bei folgenden drei materiell dualistischen Kombinationen der Zinsrechnungen (vgl. S. 86):

I a/II d: Aufwand = gezahlte Zinsen
Kosten = Zinsen auf Aktiva.

Die Zinsdifferenz wird normalerweise Zusatzkosten darstellen, die sich aus dem Überwiegen der Aktivwerte, von welchen die Kosten gerechnet werden, gegenüber dem Leihkapital ergeben.

I b/II d: Aufwand = gezahlte Zinsen und solche vom Unternehmer-Kapital,
Kosten = Zinsen auf Aktiva.

In dem gesunden und guten Unternehmen werden auch hier nur Zusatzkosten entstehen, da die für die Produktion tätigen Anlagen, welche in der Selbstkostenrechnung Zinsen einbringen, gegenüber der Summe von Leih- und eigenem Unternehmerkapital, welche in der Erfolgsrechnung verzinst werden, überwiegen und zwar würden sie ungefähr um den Betrag überwiegen, welchen die in der Erfolgsrechnung berücksichtigten Zinsen der Reserven ausmachen.

Werden auch die Zinsen von den Reserven in die Aufwandrechnung eingeschlossen, so entsteht jene Kombination, welche ich als die höchststehende bezeichnet habe, und deren Differenz deshalb hier näher untersucht werden soll. Es ist die Vereinigung von I c mit II d, d. h. der Aufwand wird von den gesamten Passiven, die Kosten von den gesamten Aktiven gerechnet mit Ausnahme einiger oben (S. 84) näher bezeichneten Posten.

Welche Bedeutung hier die Zinsdifferenz hat, bedarf weiterer Untersuchung. Es sind wie immer, rein äußerlich gesehen, drei Fälle möglich:

1. Überwiegen des Aufwands gegenüber den Kosten; es entsteht ein Sollsaldo als neutraler Aufwand,
2. Gleichheit von Aufwand und Kosten, also Ausgleich des Kontos ohne Saldo,
3. Überwiegen der Kosten gegenüber dem Aufwand, also Habensaldo, d. i. Zusatzkosten.

Als den ungünstigsten Fall werden wir den ersten ansehen müssen. Er besagt uns, daß das Unternehmen mehr Passivzinsen aufbringen mußte, als Aktivzinsen durch die Produktion und eventuell

durch andere zinsbringende Kapitalanlage eingebracht wurden. Der neutrale Aufwand auf dem Zinsdifferenzkonto ist also ein Zeichen schlechter Kapitaldisposition. Im Gewinn- und Verlustkonto macht sich dies durch Auftreten des hierdurch entstehenden übermäßigen Zinsaufwandes als Sollposten bemerkbar.

Was das gesunde Unternehmen mindestens erreichen muß, ist die Gleichheit von Zinskosten und Zinsaufwand. Dieser Fall würde besagen, daß das Unternehmen durch richtige Kapitaldisposition seinen gesamten Zinsaufwand durch Produktion oder andere zinsbringende Anlage decken konnte. Für das zur Verfügung stehende Kapital der Passivseite wurden in richtiger Auswahl nur solche Kapitalgüter angeschafft, welche in der Lage waren, das passive Kapital zu verzinsen.

Der günstigste Fall wäre der, daß die Zinskosten den Zinsaufwand übertreffen, so daß also die Habenseite des Zinsdifferenzkontos überwiegt und als Habensaldo Zusatzkosten entstehen. Hier wäre also das Unternehmen in der Lage gewesen, durch Produktion und sonstige zinsbringende Anlage mehr Aktivzinsen einzubringen, als zur Verzinsung des Passivkapitals notwendig waren.

Es taucht die Frage auf, ob das bei der von uns gewählten Methode des Einschlusses sämtlicher Passiva, insbesondere auch der Reserven, in die Aufwandzinsrechnung überhaupt möglich ist. Dies muß zunächst dann der Fall sein, wenn in den Nominal-Aktivwerten stille Reserven stecken, die die Selbstkostenrechnung nicht berücksichtigt, wenn also z. B. eine Anlage auf eine Mark abgeschrieben ist, während die Zinskosten von dem Betrag gerechnet werden, der sich ergeben hätte, wenn die betriebswirtschaftliche Normalabschreibung angewandt worden wäre. In diesem Falle kommt in den Zusatzkosten die Verzinsung der stillen Reserven zum Ausdruck. Stehen dagegen die Aktivwerte mit ihren richtigen Ziffern zu Buche, oder rechnet die Kostenrechnung ihre Zinsen ebenfalls nur auf die zu niedrigen Buchwerte der Bilanz, so wird ein Überschuß der Aktivzinsen über die Passivzinsen nur selten eintreten, und wo Aktivzinsüberschüsse erzielt werden, werden sie keine große Höhe erreichen. Hierin liegt gerade der Unterschied zu unserer Kombination I b/II d, wo im gut geführten Betrieb die Zusatzkosten ungefähr die Verzinsung der Reserven ausmachen. Dagegen wird bei unserem Verfahren die natürliche Tendenz zum Ausgleich des Differenzkontos bestehen, die außer durch Schaffung stiller, in den Aktiven steckender Reserven nur durch ganz besonders günstige Kapitaldisposition zugunsten eines aktiven Zinsüberschusses überwunden werden kann. Die hierdurch

entstehenden Zusatzkosten zeigen sich durch Auftreten eines Habenpostens im Gewinn- und Verlustkonto.

Worum es sich bei der Auswahl richtiger Kapitaldisposition für den Unternehmer handelt, soll hier nur kurz dargelegt werden. Von entscheidendem Einfluß ist der Zinsfuß, der für Aktiv- und Passivkapitalien in Anrechnung gebracht werden muß. Bei Kapitalquellen wie Kapitalformen sind zu unterscheiden solche, bei denen der Zinsfuß durch die effektive Ausgabe oder Einnahme gegeben ist, von solchen, wo der Zinsfuß mehr oder weniger willkürlich festgesetzt wird. Letzteres ist für die gesamte Kostenrechnung der Fall, andererseits für das Unternehmerkapital und die Reserven. In allen diesen Fällen soll der landesübliche, d. h. der normale Marktzinsfuß für sichere Anlagen zugrunde gelegt werden.

Allgemein läßt sich sagen: die richtige Kapitaldisposition hat solche Kapitalquellen zu bevorzugen, welche möglichst niedrige effektive Verzinsung beanspruchen; das äußerste Extrem bilden hier die Reserven, deren effektive Verzinsung gleich Null ist. Die für sie dennoch erzielte Verzinsung kommt unmittelbar dem Unternehmer zugute, wenn er nicht vorzieht, sie den Reserven, d. h. dem Unternehmen selbst zu belassen (vgl. S. 84). Andererseits hat er das Kapital in solchen Formen anzulegen, welche mindestens den landesüblichen Zinsfuß einbringen. Soweit es sich hierbei um der Produktion dienende Anlagen handelt, kann nur unter Hinzuziehung des reinen Betriebsgewinns festgestellt werden, ob wirklich die richtigen Anlagen gewählt sind; denn eine rechnungsmäßige Deckung der Anlagezinskosten hat natürlich keinen Sinn, wenn der sich ergebende reine Betriebserfolg negativ bleibt. Soweit Kapital in Formen angelegt ist, die nicht unmittelbar der Produktion dienen, welche statt dessen eine effektive Zinseinnahme bringen, wie Effekten, muß angestrebt werden, daß sie einen höheren Zinsertrag abwerfen, als der landesübliche, da sie nicht in der Lage sind, den reinen Betriebsgewinn zu vermehren. Die Zinserträge aus solchen Anlagen, zu denen auch die Kundenkredite gehören, wirken rechnungsmäßig wie die in der Selbstkostenrechnung verrechneten Zinskosten der produktiven Anlagen. Wie sie buchtechnisch zu behandeln sind, soll im nächsten Abschnitt gezeigt werden.

Einen günstigen Einfluß auf die Zinsdifferenz üben auch solche passiven Kapitalkosten auf, die auch bei unserer Methode keiner rechnungsmäßigen Verzinsung bedürfen (S. 82). Eine ausschlaggebende Rolle werden sie allerdings im allgemeinen nicht spielen; denn sie entziehen sich zumeist der planmäßigen Beeinflussung durch den Unternehmer.

Wenn also auch solche Einflüsse Wirkung auf die Zinsdifferenz ausüben, so bleibt es doch die Hauptaufgabe des Zinsdifferenzkontos über den Erfolg der planmäßigen Kapitaldisposition des Unternehmers zu berichten.

b) Das Buchungsverfahren.

Die Verbuchung der Zinsen hat manche Ähnlichkeit mit der Verbuchung der Abschreibungen. So kommt es, daß diejenigen, die über die buchtechnische Behandlung der Abschreibungen geschrieben haben, zumeist auch die Zinsen berücksichtigen. Das trifft auch auf die obengenannten Schriften zu, welche für Abschreibungen und Zinsen dieselben Verfahren anwenden.

Das Gemeinsame zwischen Abschreibung und Zinsen liegt darin, daß sie beide im Laufe der Periode in der Selbstkostenrechnung dauernd berücksichtigt und verbucht werden müssen und zwar, soweit abschreibungspflichtige Anlagewerte in Frage kommen, auf Grund derselben Unterlage, während ihre endgültige Feststellung für die Erfolgsrechnung erst am Ende der Periode erfolgt.

Andererseits liegt ein wichtiger Unterschied darin, daß die Abschreibung nur eine bestimmte Auswahl von Werten der Aktivseite trifft, während die Zinsrechnung fast sämtliche Werte der Aktiv- und Passivseite irgendwie berührt. Gerade dieser letztere Umstand ruft die größeren Schwierigkeiten in der Behandlung der Zinsen hervor, in dem je nach dem Charakter der zu berücksichtigenden Werte verschiedenartige Buchungen in Frage kommen.

Grundsätzlich stehen sich auch hier die beiden Verfahren gegenüber, die Lehmann sowohl bei Abschreibungen wie bei Zinsen unterscheidet [1]). Es braucht kaum betont zu werden, daß für die Differenzmethode auch hier nur das zweite der auf Seite 121 geschilderten Verfahren in Anwendung kommen kann. Das gilt für die Kostenseite in vollem Umfang, während für die Aufwandseite gewisse Erschwerungen hinzukommen.

Was zunächst die Kosten anbetrifft, so handelt es sich darum, dieselben exakt zu erfassen. Das ist am einfachsten hinsichtlich der festen Anlagen wie Maschinen, Gebäude und Grundstücke. Diese sind entweder gar keinen oder nur wenigen leicht zu erfassenden Änderungen unterworfen. Man wird also am Ende jeder Kalkulationsperiode (monatlich) je nach der Unterlage, die man seiner Zinskostenrechnung zugrunde legen will (das kann sein der Anfangswert, Tageswert, Restwert nach Normalabschreibung oder nach Super-

[1]) A. a. O. S. 214.

abschreibung mit stiller Reserve), die monatliche Verzinsung berechnen und unter Belastung des betreffenden Fabrikations- bzw. Unkostenzuschlagskontos dem Zinsdifferenzkonto gutbringen.

Etwas schwieriger gestaltet sich schon die Erfassung der Verzinsung von Rohmaterial und sonstigen Warenvorräten sowie von barem Geld. Eine ganz genaue Zinsberechnung wäre hier nur möglich durch Verfolgung der sich auf diesen Konten andauernd vollziehenden Veränderungen, wie sie Paschke[1]) durchführt. Dieses theoretisch richtige Verfahren wäre aber für den normalen industriellen Betrieb zweifellos zu umständlich und würde der aufgewandten Mühe nicht lohnen. Statt dessen wird man praktisch gewisse Durchschnittsziffern der zur Unterhaltung der Produktion jeweils notwendigen Vorräte an Waren aller Art sowie an barem Gelde der Zinskostenrechnung zugrunde legen. Auch hierfür ist das Betriebskonto monatlich zugunsten des Zinsdifferenzkontos zu belasten durch die Buchung:

Betriebskonto an Zinsdifferenzkonto.

Auf der Sollseite des Zinsdifferenzkontos muß demgegenüber der in der Erfolgsrechnung verrechnete Aufwand erscheinen. Er wird zweckmäßigerweise erst auf einem allgemeinen Zinsenkonto gesammelt und erst indirekt auf das Zinsdifferenzkonto gebracht.

Der diesem allgemeinen Zinsenkonto zu belastende Aufwand setzt sich aus drei verschiedenen Arten zusammen:

1. Aufwand für effektive Ausgaben. Er entsteht für alle Arten von Leihkapital wie Bankkredit, Hypotheken, Lieferantenkredit usw. Seine Erfassung ist einfach und geschieht durch die Buchung der effektiven Ausgabe

allgemeines Zinsenkonto an Kassa

statt der Kassabuchung evtl. Gutschrift auf das betreffende Konto.

2. Aufwand für Verzinsung des „eigenen" Kapitals ausschließlich Reserven. Bei der o. H. G. oder der G. m. b. H. kann die Gutschrift ohne weiteres auf das betreffende Kapitalkonto erfolgen:

allgemeines Zinsenkonto an Kapitalkonto

bei der A.-G. ist das nicht möglich; denn die Verzinsung des eigenen Kapitals bildet einen Teil der Dividende. Betriebswirtschaftlich richtig wäre die Gutschrift auf ein in der Bilanz unter den Passiven erscheinendes „Vordividendenkonto". Da aber nach den Bestimmungen des HGB. die Verzinsung unter allen Umständen einen Teil des Gewinns bildet, muß sie dem Gewinn- und Verlust-

[1]) A. a. O. S. 355ff. u. 369ff. Vergl. oben S. 85.

konto gutgeschrieben werden, wo sie damit zum durchlaufenden Posten wird.

Es kämen also in Frage folgende Buchungen:

Allgemeines Zinsenkonto an Vordividendenkonto
oder Allgemeines Zinsenkonto an Gewinn- und Verlustkonto.

3. Aufwand für Verzinsung der Reserven. Die Sachlage ist hier ähnlich wie bei der Verzinsung des eigenen Kapitals. Man könnte grundsätzlich den Standpunkt vertreten, daß die Verzinsung der Reserven den betreffenden Reservekonten zugute kommen soll. Andererseits bilden die Reserven in Wirklichkeit einen Bestandteil des eigenen Kapitals, so daß sich die Frage praktisch wie bei der Verzinsung des eigenen Kapitals gestalten wird. Insbesondere wird dies bei der A.-G. der Fall sein, wo aus rechtlichen Gründen die Verzinsung der Reserven ebenfalls dem Gewinn- und Verlustkonto gutgeschrieben werden muß. Die spezielle Frage der Verzinsung der Abschreibungsrückstellung habe ich an anderer Stelle [1]) untersucht.

In allen Unternehmungen gibt es aber auch Zinserträge aus solchen Kapitalformen, welche nicht in ausgesprochenem Sinne der Produktion dienen: Zinstragende Guthaben bei Kunden, Bankguthaben und Effekten. Es sind dies positive Rechnungselemente, welche wir mit Lehmann als „neutralen Erfolg" bezeichnen können [2]), Diese Erträge wirken gerade so, wie die in der Produktion gedeckten Zinskosten. Sie treten dem Zinsaufwand — wie die Kosten — gegenüber und helfen damit, das, was letzten Endes in dem Gewinn- und Verlustkonto in ungünstigem Sinne als neutraler Aufwand auftritt, zu vermindern bzw. ganz zu beseitigen. Um aber keine Vermengung mit den Kosten herbeizuführen, dürfen wir sie nicht auf das Zinsdifferenzkonto bringen; wir müssen sie vielmehr von dem Aufwand vorweg abziehen, indem wir sie dem allgemeinen Zinsenkonto gutschreiben, zu Lasten der Kasse oder des betreffenden anderen Kontos:

Kassenkonto an allgemeines Zinsenkonto.

Der Saldo des allgemeinen Zinsenkontos, der den Überschuß des Zinsaufwandes gegenüber dem neutralen Zinsertrag darstellt, verrechnen wir am Ende der Periode mit dem Zinsdifferenzkonto durch die Buchung:

Zinsdifferenzkonto an allgemeines Zinsenkonto.

---

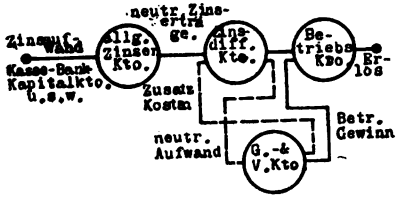
[1]) R. Löwenstein „Der Einfluß der Zinsen auf die Abschreibung" Z. f. H. F. XV S. 371. Vergl. auch S. 81 dieser Schrift.

[2]) A. a. O. S. 207.

Das Zinsdifferenzkonto, welches je nachdem ob neutraler Aufwand oder Zusatzkosten entstanden, mit einem Soll- oder Habensaldo abschließt, verrechnet mit dem Gewinn- und Verlustkonto durch die Buchung:

Zinsdifferenzkonto an Gewinn- und Verlustkonto für Zusatzkosten bzw. Gewinn- und Verlustkonto an Zinsdifferenzkonto für neutralen Aufwand.

Für die Verbuchung der Zinsen können wir dann folgendes Schema aufstellen:



4. Das Material.

Wenn ich die Anwendung der Differenzmethode auf das Material erst an letzter Stelle untersuche, so hat dies einen besonderen Grund: Das was über die Bewertung und Verrechnung des Materials gesagt wird, läßt sich grundsätzlich auch auf die anderen Rechnungselemente anwenden. Ich kann und brauche aber das Ergebnis der hier angewandten Methode nicht bei jedem einzelnen Rechnungselement zur Darstellung zu bringen, weil es bei allen Rechnungselementen dasselbe ist, nämlich das, was ich als Konjunktur-Erfolgsrechnung bezeichne und weil die auftretenden Probleme bei allen Rechnungselementen dieselben sind. Ich wähle gerade das Material zur Untersuchung dieser Fragen, weil hier einerseits die grundsätzlichen Fragen am klarsten in Erscheinung treten, andererseits die Anwendung der Marktpreisrechnung für dasselbe praktisch am bedeutsamsten ist; denn weder Löhne und Abschreibungen noch Zinsen stehen in normalen Zeiten bei stabiler Währung derartig unter dem wechselnden Einfluß von Konjunktur- und Marktschwankungen, wie dies bei dem Material der Fall ist.

Wir interessieren uns also im folgenden in erster Linie für die Anwendung der Marktpreisrechnung auf das Material, müssen uns aber gegenwärtig halten, daß diese Methode auch für die übrigen Rechnungselemente möglich ist und dementsprechend die Differenzmethode bei diesen außer den im einzelnen geschilderten Ergebnissen auch den Einfluß der Konjunkturschwankungen aufdecken kann.

a) Das Wesen der Materialdifferenz und Grundlagen der Konjunktur-Erfolgsrechnung.

Wir sahen oben (S. 55 ff.), daß es drei Möglichkeiten der Bewertung der Materialkosten gibt, welche praktisch zu einem materiellen Dualismus führen, auf welche also die Differenzmethode angewandt werden muß. Es sind Normalpreis- Eingangsbuchpreis- und Marktpreisrechnung.

Es genügt, wenn wir hier nur die Differenz bei der Bewertung zu Marktpreisen näher untersuchen, weil dies der theoretisch äußerste Fall des Dualismus ist, den ich nach dem oben Gesagten als den richtigen ansehe.

Nachdem insbesondere Schmalenbach diesen Wert schon früher verteidigt hat[1]) ist er nunmehr auch von Schmidt[2]) bejaht und eingehend untersucht worden. Er versucht noch näher zu bestimmen, welcher Termin für die Wahl des Marktpreises gültig sein soll. Gehen wir mit Schmidt davon aus, daß der im Preise hereingekommene Kostenteil zur Neubeschaffung des betreffenden verbrauchten Kostenteils ausreichen muß, so müssen wir meines Erachtens um zu größerer Klarheit zu kommen, folgende Fälle unterscheiden:

1. Es wird ein Produkt verkauft, welches erst auf Bestellung angefertigt werden muß.

2. Es wird ein vorrätiges Produkt verkauft.

In ersterem Falle muß der Marktpreis eingesetzt werden, der am Tage der Bestellung gültig war; denn einerseits kann der Betrieb an diesem Tage bereits den Ersatzwert zum selben Preise bestellen. andererseits liefert uns diese Bewertung auch den erzielbaren Verkaufspreis, den theoretisch der Markt an diesem Tage zu bewilligen in der Lage ist.

Wie Schmidt in diesem Falle verfahren will[3]), nämlich die Einsetzung des Wertes am Tage der Lieferung, ist praktisch unmöglich, weil ja dieser Wert am Tage der Bestellung, die vielleicht viele Monate vor der Lieferung liegt, noch gar nicht bekannt ist. Es ist aber auch theoretisch unrichtig, weil der Verkaufspreis am Tage seiner Vereinbarung, womit er selbst zu einem Marktpreis wird, sich theoretisch nicht auf später gültige Marktpreise der Produktionsfaktoren, sondern auf die heute gültigen stützt.

Im zweiten Falle beim Verkauf vorrätiger Fabrikate ist ebenfalls der Preis am Tage des Verkaufs der Verkaufskalkulation zugrunde

---

[1]) „Theorie der Produktionskostenermittlung" Z. f. H. F. III, S. 50 ff.
[2]) „Die organische Bilanz" S. 101 ff.
[3]) A. a. O. S. 103.

zu legen. Diese Regel läßt sich hier aber nicht nur auf das Material, sondern auch auf die anderen Kosten, insbesondere die Löhne, anwenden; denn was beim Verkauf auf Bestellung nicht möglich ist, das Aufspeichern von Löhnen, geschieht beim Vorratsverkauf selbsttätig. Da der Marktpreis eines Produktes ebenso von den zu der betreffenden Zeit gültigen Löhnen wie von den Materialpreisen beeinflußt wird, ist mit den Lohnkosten ebenso zu verfahren, wie mit den Materialkosten.

Wir wollen hier nun der größeren Einfachheit halber zunächst nur den Fall des Verkaufs auf Bestellung näher ins Auge fassen und interessieren uns nur für solche Konjunkturerfolge, welche durch bewußte Vorratspolitik des Unternehmens hervorgerufen werden, also z. B. nicht für Lohnverschiebungen während des Fabrikationsprozesses. Unter diesen Voraussetzungen kommt an Differenzen, welche von der Konjunktur hervorgerufen werden, nur die Materialdifferenz in Frage, da Material das einzige Rechnungselement ist, welches man vor Beginn der Fabrikation aufspeichern kann. Für die Materialdifferenz gibt es drei Möglichkeiten: Der Materialpreis kann sich mit der Ausgabe decken, oder er ist seit der Ausgabe gestiegen oder gefallen. Dementsprechend sind die Kosten gleich, höher oder niedriger als der ursprüngliche Aufwand. Der erste Fall wird vor allem dann eintreten, wenn Material zur Ausführung des Auftrags nicht vorhanden war, sondern speziell für denselben beschafft wurde oder in Zeiten ruhiger Konjunktur. Dagegen wird normalerweise — wenn das Material aus Vorrat genommen wird — bei Wechsel der Konjunktur je nach deren Bewegung ein Gewinn oder ein Verlust am Material eintreten. Dieser äußert sich dann auf dem Materialdifferenzkonto durch das Auftreten von Zusatzkosten oder neutralem Aufwand. Dadurch erhalten wir die Möglichkeit einer Konjunkturerfolgsrechnung und das Materialdifferenzkonto wird zum Konjunkturerfolgskonto, welches auf dem Gewinn- und Verlustkonto, getrennt vom eigentlichen Betriebsgewinn, den Konjunkturerfolg ausweist. In diesem Ergebnis der Differenzmethode erblicke ich einen ihrer Hauptvorteile: Der Erfolg, den uns die Selbstkostenrechnung und das Betriebskonto liefert, zeigt unter gleichzeitiger Anwendung der übrigen aufgestellten Regeln, für die betriebswirtschaftlich richtige Bewertung der Kosten den reinen Betriebserfolg, befreit von den Konjunktureinflüssen. Die Einflüsse, welche die Konjunktur auf den Gesamterfolg ausübt, werden durch das Konjunkturerfolgskonto und letzten Endes im Gewinn- und Verlustkonto durch eine besondere Ziffer ausgewiesen.

Die Trennung von Konjunktur- und Betriebserfolg ist deswegen von besonderer Wichtigkeit, weil nur der Betriebserfolg der erstrebte Maßstab für die Wirtschaftlichkeit des Betriebes ist. Der reine Betriebsgewinn zeigt uns an, wie weit der Betrieb als solcher vermöge seiner ihm innewohnenden technisch-ökonomischen Leistungsfähigkeit unter Ausschaltung von anderen Einflüssen seine Kosten unter dem Marktpreis, d. h. auf die Dauer unter den Kosten des letzten zur Versorgung des Marktes notwendigen Betriebes, zu halten vermag. Dagegen zeigt uns der Konjunkturerfolg an, wie weit es der Unternehmer durch geschickte sich vorwiegend am einzelnen Geschäftsabschluß auswirkende Disposition verstanden hat, das Auf und Ab der volkswirtschaftlichen Kräftebewegung zu seinem Vorteil auszunutzen. Durch die Einführung der Konjunkturerfolgsrechnung erhöhen wir zweifellos die Genauigkeit, mit der wirtschaftliche Betriebe ihre Leistungsfähigkeit messen können, und es fällt auf, daß Schmalenbach, der doch vor allem dieses Ziel im Auge hat, an der Unterscheidung von Konjunktur- und Betriebseinflüssen vorbeigeht.

Unsere durch die Anwendung der Differenzmethode auf das Material gewonnene Konjunkturerfolgsrechnung weist nun, wie leicht ersichtlich, nicht alle möglichen Konjunktureinflüsse nach. Zunächst ist zu berücksichtigen, daß auch der Betriebsgewinn selbst insofern ein Produkt der Konjunktur ist, als steigende Konjunktur erhöhte Beschäftigung und damit erhöhten Betriebsgewinn, sinkende Konjunktur dagegen sinkenden Betriebsgewinn zur Folge hat. Daß auf diese Weise jeder Betrieb und jeder Erfolg konjunktur- und marktbedingt ist, ist aber selbstverständlich; es braucht und kann nicht in jedem Falle besonders nachgewiesen zu werden.

Anders steht es schon mit den Einflüssen der Konjunktur, welche auf dem Wege über andere Rechnungselemente als das Material wirken, insbesondere über die Löhne. Diese könnten ein Interesse für sich beanspruchen, das aber praktisch aus gewissen Gründen doch zurücktritt. Wir haben hier zu unterscheiden zwischen Kunden- und Marktfabrikation: In der Kundenfabrikation spielt der Konjunkturerfolg am Lohn keine so sehr große Rolle. Er kann, wie oben bereits angedeutet, nur dadurch entstehen, daß zwischen Bestellungstag und Fertigstellungstag Lohnverschiebungen eintreten. In einem solchen Falle liegt aber ein Konjunkturerfolg vor, auf den der Unternehmer nur einen sehr geringen oder gar keinen Einfluß hat, jedenfalls nicht zu vergleichen mit dem Einfluß auf den Erfolg, der sich durch die Aufspeicherung von Material erzielen läßt. Außerdem schwanken aber auch die Löhne nicht so stark wie die Materialien, so daß auch aus diesem Grunde die Lohnverschiebungen

zwischen Bestellungstag und Fertigstellungstag keine so große Bedeutung erlangen. Wenn, wie in der heutigen Zeit, besonders starke Lohndifferenzen in kurzer Zeit zu erwarten sind, so können diese meist durch die Vereinbarung schwankender Preise ausgeglichen werden. Anders liegt die Frage bei Vorratsfabrikation: Hier können Löhne in großen Mengen, eben in den Vorratsfabrikaten, auf lange Zeit aufgespeichert werden, so daß auch verhältnismäßig große Lohn-Konjunkturerfolge eintreten können. Nun werden aber im allgemeinen nur solche Produkte in größeren Mengen auf Vorrat angefertigt, die einen laufenden Absatz im Markte haben. Es handelt sich dabei um die Massenprodukte der Marktproduktion im Gegensatz zum Spezialprodukt der Kundenproduktion. Nun ist aber die Preisbildung bei den Massenprodukten — insbesondere wenn sie nahe bei der Urproduktion stehen — wie Erze und Kohle (natürlich nur unter der Herrschaft des freien Marktes) im allgemeinen stärker marktbeeinflußt als bei den Spezialprodukten, die mehr kostenbeeinflußt sind. Es werden deswegen bei den Massenprodukten oft Konjunkturschwankungen des Verkaufspreises eintreten, ohne daß sich die Kostenelemente verschoben haben. Es scheint mir deshalb fraglich, ob bei derartigen Produkten überhaupt eine Konjunkturerfolgsrechnung durch Einfügung eines Materialdifferenz- und hier auch Lohndifferenzkontos am Platze ist. Die Trennung von Konjunktur- und Betriebserfolg wird hier deswegen schwierig, weil der Konjunkturerfolg oft nicht, wie beim Spezialprodukt, am Kostenelement, wo er klar erfaßbar ist, auftritt, sondern am Fertigprodukt wie der Betriebsgewinn auch, von dem er sich weder theoretisch noch praktisch trennen läßt.

Allerdings gibt es auch auf Vorrat arbeitende Massenproduktion, welche bereits eine oder mehrere Stufen vom Urprodukt entfernt ist und bei welcher die Trennung von Betriebs- und Konjunkturerfolg durchgeführt werden kann und auch soll. Gerade für diese Produktionszweige wird die Trennung von Preisdifferenz- und Veredelungserfolg, was unserem Konjunktur- und Betriebserfolg entspricht, von Lehmann angestrebt[1]), der zu diesem Zwecke bereits eine Rechnung und ein Kontensystem aufbaut, welches dem unsrigen sehr ähnlich ist. Warum Lehmann seine „Veredelungserfolgskalkulation" nur für eine ganz beschränkte Produktionsart, vor allem die Metallhütten- und Zuckerindustrie angewandt wissen will, ist mir nicht ganz klar geworden. Ich glaube, die Veredelungs- oder Konjunkturerfolgsrechnung ist bei richtiger Ausgestaltung überall

[1]) A. a. O. S. 174, 200.

da am Platze, wo sich der Einfluß der Konjunktur an den Rechnungselementen, in erster Linie am Material, zuweilen auch am Lohn, zahlenmäßig nachweisen läßt.

Die Beschreibung einer Konjunkturerfolgsrechnung ist mir in der Literatur bei Backofen „Gewinn- und Verlustrechnung mit besonderer Darstellung des Konjunkturgewinnes und des Betriebsgewinnes“ [1]) begegnet. Der Grundgedanke ist bei ihm insofern derselbe wie bei mir, als er sich ebenfalls in erster Linie für den Einfluß der Konjunkturschwankungen auf das Rohmaterial interessiert. Der Unterschied seines Systems gegenüber dem meinigen und sein Mangel liegt m. E. darin, daß sich seine Konjunkturerfolgsrechnung nicht zwanglos in das System der doppelten Buchhaltung einfügt, sondern eine besondere umständliche Rechnung nebenher aufgemacht werden muß.

Die Beobachtung, daß bei der Kalkulation des Materials zu Marktpreisen in der Differenz gegenüber dem Einkaufspreis sich ein Konjunkturgewinn oder Verlust zeigt, ist in der Theorie bereits öfter gemacht worden [2]), ohne daß aber daraus die Konsequenz der Einführung der Konjunkturerfolgsrechnung gezogen worden wäre.

Schmidt, der in seiner „Organischen Bilanz“ weitgehende Konsequenzen für den Aufbau der gesamten Bilanz und Erfolgsrechnung aus dem konjunktur- und geldwertbedingten Wechsel aller Betriebswerte zieht, beschäftigt sich auch mit den Wertveränderungen des Materials, unterscheidet sich aber darin von uns, daß er diese nicht als Konjunktur-Gewinne und -Verluste ansehen will, sondern als bloße Vermögenswertänderungen, welche nur die Bilanz, nicht das Gewinn- und Verlustkonto berühren. Ohne hier schon kritisch zu dieser Anschauung Stellung nehmen zu wollen, was im letzten Abschnitt geschehen soll, können wir zugeben, daß in Zeiten, wo die Wertveränderungen in erster Linie infolge großer langdauernder Geldwertverschiebungen eintreten, der auf dem Materialdifferenzkonto auftretende Saldo größtenteils nicht mehr als wirklicher Gewinn oder Verlust angesehen werden kann, sondern als Anpassung des Vermögensstandes an den veränderten Geldwert.

Es bietet also in diesem Falle das nun zu beschreibende Buchungsverfahren auch ein gutes Mittel, den Störungen auszuweichen, welchen heute die Buchführung unter dem Einfluß der Geldwert-

[1]) Z. f. H. F. XII, S. 321ff.

[2]) Schmalenbach „Selbstkostenrechnung“ Z. f. h. F. XIII, S. 284; Leitner „Selbstkostenrechnung“ S. 80/81. Er spricht von „Materialpreisgewinnen“.

veränderung unterliegt[1]) und es würde uns auch bei allgemeiner Annahme des organischen Bilanzprinzips die Mittel zur praktischen Ausgestaltung an die Hand geben.

b) Das Buchungsverfahren.

Die erste Erfassung des Materials geschieht, wie in der modernen Buchführung allgemein üblich, auf einem reinen Bestandskonto, dem Materialbestandskonto, am besten bei Eingang der Rechnung, durch die Buchung:

Materialbestandskonto an Kreditor.

Die Bewertung erfolgt zu den wirklichen aus der Rechnung hervorgehenden Einkaufspreisen. Dies ist der einzige Wert, welcher auf dem Bestandskonto erscheinen darf.

Wenn Material zwecks fabrikatorischer Bearbeitung vom Lager in den Betrieb geht, so muß auf Grund des Materialausgabescheines, der später in die Kalkulation wandert, das Bestandkonto entlastet, das Betriebskonto belastet werden. Die beiden Buchungen müssen aber zu verschiedenen Werten erfolgen, indem das Bestandskonto zu Einkaufspreisen erkannt werden muß, das Betriebskonto aber mit dem Marktpreis belastet wird. Zur Aufnahme der entstehenden Differenz wird das Materialdifferenzkonto zwischengeschaltet, so daß folgende zwei Buchungen vorgenommen werden müssen:

Konjunkturerfolgskonto an Bestandkonto: zu Einkaufspreisen.
Betriebskonto an Konjunkturerfolgskonto: zu Marktpreisen.

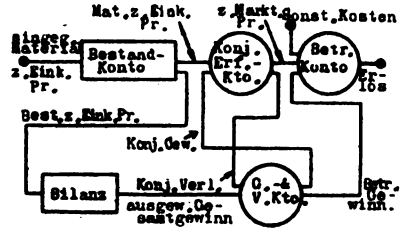
Es ergibt sich nun auf dem Bestandkonto jeweils als Saldo der reine Bestand zu Einkaufspreisen. Soll beim Abschluß das Lager zum Wert am Abschlußtage aufgenommen werden, so muß die Wertveränderung auf den Bestand mit dem Konjunkturerfolgskonto verrechnet werden, während der Saldo, sei es zu Markt- oder zu Einkaufspreisen, an die Bilanz abgegeben wird. Das Konjunkturerfolgskonto, welches je nach den Umständen einen Konjunkturgewinn oder Verlust aufweist, verrechnet ebenso wie das Betriebskonto direkt mit dem Gewinn- und Verlustkonto.

Wenn man mit Schmidt der Anschauung ist, daß die durch die Konjunktur hervorgerufenen Wertverschiebungen nicht als Gewinn ausgewiesen werden sollen, sondern nur als Vermögenszuwachs, so ist der Saldo des Konjunkturerfolgskontos, welches hier

[1]) Vergl. Prion „Die Finanzierung u. Bilanz wirtsch. Betriebe unt. d. Einfl. d. Geldentw." S. 18. Mahlberg, „Bilanztechnik und Bewertung bei schwankender Währung".

besser Materialwertänderungskonto genannt wird, mit einem „Konto für Vermögenswertänderung" in der Bilanz zu verrechnen.

Unter der Annahme, daß der Bestand zu Einkaufspreisen eingesetzt werden soll, sieht das Schaubild für die Konjunkturerfolgsrechnung wie folgt aus:



IV. Schlußbetrachtungen
über die Regelung des Verhältnisses zwischen Selbstkosten- und Erfolgsrechnung durch die Differenzmethode.

Um zu einem Überblick zu kommen über die Wirkung, welche die Regelung des Verhältnisses zwischen Selbstkosten und Erfolgsrechnung durch formellen Monismus bei materiellem Dualismus letzten Endes auf den Abschluß der Gesamtjahresrechnung hat, betrachten wir am besten einmal das Gewinn- und Verlustkonto, wie es hier entsteht.

Wir stellen zu diesem Zweck in Folgendem unser Gewinn- und Verlustkonto rein schematisch unter Aufnahme sämtlicher theoretisch möglicher Fälle dar, und lassen darin nur die Lohndifferenz, welche zwar vorkommen kann, aber nicht von großer Bedeutung ist, unberücksichtigt. Die wichtigere Abschreibungs-, Material- und Zinsdifferenz setzen wir auf beiden Seiten so ein, wie sie bei den von uns aufgestellten Grundsätzen normalerweise vorkommen kann (siehe das Schema auf folgender Seite).

Der zur Beurteilung der Leistungsfähigkeit des Betriebes wichtigste Posten ist der Betriebserfolg. Nach den von uns aufgestellten betriebswirtschaftlichen Regeln ermittelt, gibt er Auskunft darüber, was der Betrieb an wirklicher volks- und privatwirtschaftlich wichtiger Leistung vollbracht hat. Er ist der Maßstab für den dem Betrieb innerlich anhaftenden Ertragswert. Das erklärt sich auch

Gewinn- und Verlust-Konto.

Betriebserfolg:	Betriebsverlust	Betriebserfolg:	Betriebsgewinn
Neutraler Aufwand:	Mehrabschreibung. a) Als Reserve b) f. außerordentl. Entwertung	Zusätzlicher Ertrag:	(aus Zusatzkosten) Ersparte Abschreibung
	Konjunkturverlust		Konjunkturgew.
	Zinsverlust		Zinsgewinne
	unregelmäß. Mischelemente (Steuern, Wohltätigkeitsausgaben, Effektenverluste usw.)	Neutraler Ertrag:	Währungsgewinne Effektengewinne Beteiligungsgew. usw.
Saldo:	Ausgewiesener Gesamtgewinn	Saldo:	Ausgewiesener Gesamtverlust

ohne weiteres aus seiner Entstehung; denn er ist ja identisch mit dem durch die Selbstkostenrechnung ermittelten Erfolg, der berechnet wird aus der Gegenüberstellung von Leistungsertrag und Kosten, beides Größen, die unmittelbar mit der wirtschaftlichen Leistung des Betriebes in Zusammenhang stehen. Der Leistungsertrag stellt den Wert dar, welchen der Betrieb geschaffen hat; davon geht das als Kosten ab, was von dem Betriebe notwendigerweise zur Schaffung dieses Wertes an anderen Werten verzehrt werden mußte. Es ergibt sich dadurch der wirkliche betriebliche Erfolg, oder der durch die Produktion geschaffene Mehrwert.

Schmidt würde sich im Gewinn- und Verlustkonto mit der Nachweisung dieses Betriebserfolges begnügen, vielleicht lediglich unter Abzug von gewissen außerhalb der Wirtschaftszwecke liegenden Aufwendungen, während er Abschreibungs- und Materialdifferenz — die Möglichkeit der Zinsdifferenz hat er nicht gesehen — als Vermögenswertänderung auf dem hierfür eingerichteten Konto in der Bilanz ausweisen würde.

Wir werden jedoch zunächst deren Nachweis in der Gewinn- und Verlustrechnung beibehalten, um dann zu einem Vergleich mit dem Verfahren der organischen Bilanz zu kommen.

Der neutrale Aufwand bedarf nach den eingehenden Darlegungen der vorigen Kapitel keiner weiteren Erläuterungen mehr. Dagegen ist zu den ergänzenden Posten auf der Habenseite folgendes zu bemerken: Wir unterscheiden hier zusätzlichen Ertrag und neutralen Ertrag. Der zusätzliche Ertrag umfaßt eben jene Posten, welche aus den Zusatzkosten entstehen. Um auszudrücken, daß die Berechnung der Zusatzkosten letzten Endes in der Erfolgsrechnung positiv wirkt, wählen wir hier den positiven Begriff zusätzlicher Er-

trag und nicht Kosten, welchem Begriff immer ein negativer Sinn innewohnt. Unter neutralem Ertrag verstehen wir mit Lehmann [1]) solchen Ertrag, der ohne jede Beziehung zur Produktion steht: Spekulationsgewinn aus Währungshandel, Effektenspekulationen, Beteiligungsgewinne usw.

Als Saldo des Gewinn- und Verlustkontos ergibt sich nun eine Ziffer, welche aus verschiedenen positiven und negativen Einzelerfolgsziffern hervorgeht.

Es fragt sich, welche Bedeutung dieser so ausgewiesene Gesamterfolg hat. Insbesondere: Kann er bei der Aktiengesellschaft die Grundlage für die Gewinnverteilung abgeben und soll er Grundlage für die Besteuerung sein?

Dabei müssen wir uns über eins klar sein: Das, was heute normalerweise als einzige Erfolgsziffer ausgewiesen wird, ist nichts anderes, als eben dieser auch hier ausgewiesene Gesamterfolg, dem lediglich die bei uns an anderer Stelle erscheinenden Zinsen vom eigenen Kapital zuzuschlagen wären. Dieser Gesamterfolg wird tatsächlich normalerweise der Gesamtverteilung und auch der Besteuerung zugrunde gelegt. Wir unterscheiden uns also nicht im letzten Ergebnis der Erfolgsrechnung, sondern unser Unterschied liegt darin, daß wir diesen Erfolg, der unter Vermischung der allerverschiedensten Einflüsse in nur einer Summe ausgewiesen wurde, nach seiner Entstehung gliedern. Der letzte Saldo des Gewinn- und Verlustkontos ist uns weniger wichtig, als die einzelnen Erfolgsziffern, die uns darüber Aufschluß geben, woher der Erfolg wirklich rührt. Je nach den Quellen, aus denen der Erfolg stammt, werden wir zu beurteilen haben, welche Bedeutung er für Gewinnverteilung und Steuer hat.

Für beides wird auch hier der Betriebserfolg an erster Stelle stehen und in vollem Umfange herangezogen werden können, sofern er nicht zur Deckung anderer Verluste gebraucht wird.

Hinsichtlich der Abschreibungsdifferenz sind folgende Gesichtspunkte zu beachten: Wenn sie stille Reserve ist, braucht sie mit Recht von der Steuerbehörde nicht als „Verlust", anerkannt zu werden. Dagegen wird sie bei der Gewinnverteilung als Abzugsposten wirken; denn sie ist ja als stille Reserve gerade zu dem Zweck geschaffen, zur inneren Stärkung des Unternehmens in Wirklichkeit erzielten Gewinn zurückzubehalten. Dementsprechend wird aber auch die späterhin als zusätzlicher Ertrag wieder zum Vorschein kommende stille Reserve mit dem Gewinn verteilt werden können,

[1]) Vergl. S. 128 dieser Arbeit; Lehmann a. a. O. S. 207.

wenn man nicht vorzieht, sie im Laufe der Zeit in offene Reserven umzuwandeln. Dagegen kommt dieser Abschreibungsgewinn für die Besteuerung nicht mehr in Frage, wenn von vornherein die stille Reserve nicht anerkannt wurde, da sonst Doppelbesteuerung eintreten würde.

Wenn wir die außerordentliche Entwertung ebenfalls in der Erfolgsrechnung nachweisen, so lehnen wir uns damit an das praktisch allgemein übliche Verfahren an. Tatsächlich wird auch ein derartiger Verlust von der Steuer ohne weiteres als Abzugsposten anerkannt, und auch bei der Gewinnverteilung als Verlust behandelt.

Theoretisch ist dagegen das von der organischen Bilanz angewandte Verfahren richtiger. Nach Schmidt ist eine derartige außerordentliche Entwertung ein Vermögensverlust, und deshalb gerade so wie eine etwaige Werterhöhung nur in der Vermögensrechnung, der Bilanz, zu berücksichtigen, wo sie über ein Wertberichtigungskonto abgebucht wird. Sie beeinflußt also die Erfolgsrechnung und damit die Gewinnverteilung und die Ertragssteuer gar nicht.

Der Durchführung dieser Idee werden sich aber große praktische Schwierigkeiten entgegenstellen. Bei den heutigen geldwertbedingten Werterhöhungen — an die Schmidt wieder in erster Linie denkt — wird die kaufmännische Praxis gern und willig den Vorschlag befolgen, solche Werterhöhungen nicht als Gewinn auszuweisen. Dagegen wird bei stabilem Geldwert, wenn die marktbedingten Wertminderungen so viel häufiger sein werden, praktisch sehr bald der Versuch gemacht werden, derartige Abschreibungen in die Kosten einzubeziehen, und dadurch lieber den Betriebsgewinn entsprechend zu vermindern, um die Berücksichtigung bei den Ertragssteuern zu erzwingen. Eine derartige Regelung würde also in normalen Zeiten auf die Betriebsrechnung ungünstig einwirken, ohne dem Fiskus Vorteile zu bieten. Deswegen, glaube ich, ist es praktisch vorteilhafter, den Kompromiß zu schließen, derartige Werterhöhungen zwar gesondert nachzuweisen, aber, wie bisher üblich, durch die Erfolgsrechnung gehen zu lassen.

Auch vom Standpunkt der Gewinnverteilung aus wird man am Abzug derartiger Entwertungsverluste vom Gewinn der Erfolgsrechnung festhalten müssen, solange nicht sämtliche Unternehmungen sich nach den in der „Organischen Bilanz [1])“ entwickelten Grundsätzen über die Aufrechterhaltung der Wertgleichheit in der Bilanz richten. Nach diesen Regeln sollen sich nämlich sämtliche realen Güter, d. s. insbesondere Anlagen und Warenvorräte einerseits,

[1]) Organische Bilanz S. 96 ff.

das Eigenkapital andererseits die Wage halten, während ebenfalls sich sämtliche Geldwerte, also Forderungen und bares Geld, mit dem fremden Kapital ausgleichen sollen. Wenn diese Regeln nicht befolgt werden, wie es tatsächlich bis heute der Fall ist, so muß aus Gründen des Gläubigerschutzes, welcher ja gerade durch die heutige Gesetzgebung so stark in den Vordergrund gestellt wird, die außerordentliche Entwertung durch den Betriebsgewinn gedeckt werden. Würde der volle Betriebsgewinn verteilt, während gleichzeitig eine starke Anlagewertminderung das haftende Kapital vermindern würde, so würden unter Umständen die Gläubiger der Gesellschaft das Nachsehen haben. Es muß in diesem Falle vom Betriebsgewinn ein entsprechender Teil zurückgehalten werden, um das haftende Kapital bei vollem Werte zu erhalten. Wenn durch das Vorhandensein entsprechender freier Reserven außerordentliche Entwertungsverluste ausgeglichen werden können, tritt der Gesichtspunkt des Gläubigerschutzes zwar zurück, doch bedeutet dies nur eine Verschiebung der Frage, da in diesem Falle entsprechende früher erzielte und zurückgestellte Betriebsgewinne herangezogen werden.

Die Materialdifferenzen bezeichneten wir schlechthin als Konjunkturgewinn- oder Verlust und wollten sie als solche beim Gesamterfolg entsprechend in Anschlag bringen. Wir machten aber bereits den Vorbehalt, daß die in Zeiten abnormer fortschreitender Geldentwertung so auftretenden Konjunkturgewinne in Wirklichkeit nur als Anpassung des in den Warenvorräten verkörperten Kapitals an den veränderten Wertmaßstab anzusehen sind. Derartige Konjunkturgewinne dürfen weder verteilt noch versteuert werden. Ob man, wie Schmidt will, diese Wertveränderungen direkt auf das Wertberichtigungskonto bringt, oder sie erst über das Erfolgskonto gehen läßt, um dann vor der Verteilung des Gewinnes eine entsprechende Rückstellung zu machen, läuft letzten Endes auf dasselbe hinaus. In den Zeiten der umgekehrten Geldwertentwicklung, andauernden stark steigenden Geldwertes, gilt für die auftretenden Konjunkturverluste das entsprechende, Abbuchung über das früher angesammelte Wertberichtigungskonto, Nichtabzug von Gesamterfolg für Gewinnverteilung und Steuer. Soweit gehe ich mit Schmidt einig.

Dagegen weiche ich auch hier darin von ihm ab, daß m. E. diese Regeln für Zeiten stabilen Geldwertes nicht ohne weiteres anzuwenden sind. Auch in Zeiten stabilen Geldwertes kommen zuweilen beträchtliche marktbedingte Wertschwankungen vor und es ist das berechtigte Bestreben jedes Unternehmers diese Konjunkturschwankungen zu seinem größtmöglichsten Vorteil auszunutzen. Wenn Schmidt meint, daß auch solche Konjunkturschwankungen nur mit

dem Wertberichtigungskonto in der Bilanz verrechnen sollen, weil der durch die Wertänderung gewonnene oder verlorene Wert jeweils die Differenz zwischen altem und neuem Wiederbeschaffungspreis ausmacht, so übersieht er eines: Durch entsprechende Disposition, nämlich rechtzeitige übernormale Eindeckung mit Rohstoffen bzw. rechtzeitigen Verkauf des Lagers, können die Konjunkturgewinne größer sein, als die Mehrkapitalaufwendung für Wiederbeschaffung des normalen Lagerbestandes, des eisernen Bestandes [1]). Hier liegt in der Tat der entscheidende Punkt zur Beurteilung der Frage, ob ein Konjunkturerfolg beim verteilbaren Gesamterfolg berücksichtigt werden soll oder nicht. Soweit die Konjunkturschwankungen lediglich auf den normalen Mindestbestand, den eisernen Bestand, ihre Wirkung ausgeübt haben, sollen sie ebenfalls direkt oder über Gewinn- und Verlustkonto mit dem Wertberichtigungskonto verrechnet werden, soweit sie durch entsprechende Ausnutzung darüber hinausgehen, sollen sie nur in der Erfolgsrechnung ausgewiesen werden.

Für die Gewinnverteilung sind diese Grundsätze ohne weiteres praktisch anwendbar; für die Besteuerung ließe sich wohl kein genügend genauer objektiver Maßstab finden, was „wirklicher" Konjunkturgewinn, was bloße Vermögenswertänderung ist. Deswegen wird es wohl hier dabei bleiben müssen, daß in normalen Zeiten bei stabilem Geldwert die vollen Konjunkturgewinne herangezogen werden, was dadurch ausgeglichen würde, daß die Konjunkturverluste im umgekehrten Falle auch in vollem Umfang von der Besteuerung ausgeschlossen wären. Demgegenüber muß heute in Zeiten abnormer Geldentwertung unbedingt die reine Geldwertanpassung bei der Ertragssteuer entsprechend berücksichtigt werden, d. h. sie darf nicht als Konjunkturgewinn versteuert werden. Das ist auch deshalb möglich, weil die Ziffern, um die es sich handelt, so große sind, daß es auf die ganz genaue Teilung von echtem und unechtem Konjunkturgewinn gar nicht ankommt. Wenn diese nur annähernd durchgeführt werden kann, und das ist praktisch erreichbar, muß sie auch bei der Ertragssteuer berücksichtigt werden. Die ganze Frage des Einflusses der Konjunktur auf den Betrieb ist natürlich durch diese Andeutungen keineswegs endgültig geklärt und bedarf noch weiterer eingehender Untersuchungen.

Bei der von uns ausgewiesenen Zinsdifferenz zeigt sich am deutlichsten unsere rein betriebswirtschaftliche Einstellung, die in erster Linie bestrebt ist, Klarheit in die im Betrieb wirkenden Kräfte zu bringen, und nicht nach Steuer oder Gewinnverteilung orientiert

[1]) Schmalenbach Dynamische Bilanz Z. f. H. F. XIII, S. 90.

ist. Für beide ist nämlich die Zinsdifferenz, welche zur Beurteilung der Kapitaldisposition so wichtig ist, insofern von untergeordneter Bedeutung, als dem ausgewiesenen Gesamterfolg in erster Linie die von uns vor dem Übertrag in das Gewinn- und Verlustkonto ausgeschiedene Verzinsung des eigenen Kapitals zugerechnet werden muß. Unter dem Gesichtspunkte der Steuer wie dem des Gewinnbeziehenden (dies gilt mehr für juristische als für physische Personen) gibt es zwischen Betriebsgewinn und Zinsbezug keinen Unterschied. Deswegen muß praktisch auch bei den juristischen Personen die gesamte Eigenverzinsung im Gewinn- und Verlustkonto erscheinen.

Über die unbedingte Berücksichtigung von unregelmäßigen Mischelementen und neutralen Erträgen bei dem ausgewiesenen Gesamterfolg ist weiter nichts zu sagen.

Ich glaube, daß durch diese Schlußbetrachtungen die Einwirkungen, welche bei der Regelung des Verhältnisses zwischen Selbstkosten- und Erfolgsrechnung durch formellen Monismus bei materiellem Dualismus auf den periodischen Abschluß des Gesamtrechnungswesens ausgeübt werden, klargeworden sind. Die Vorteile, welche durch diese Methode neben den Vorteilen während der Rechnungsperiode beim Abschluß derselben auftreten, sind in erster Linie betriebswirtschaftlich-dynamischer Natur. Die Schaffung der Grundlage für Gewinnverteilung und Besteuerung kommt erst in zweiter Linie, wird aber durch den klaren Einblick in die innerwirtschaftlichen Zusammenhänge ebenfalls verbessert gegenüber dem rohen Ausweis einer einzigen innerlich heterogenen Gesamterfolgsziffer.

Literaturverzeichnis.

Abkürzungen: Z. f. H. F. = Zeitschrift für Handelswissenschaftliche Forschung Z. f. H. u. H. = Zeitschrift für Handelswissenschaft und Handelspraxis. Der Jahrgang ist in römischen, die Seitenzahl in arabischen Ziffern angegeben. — Die in der Arbeit enthaltenen Literaturhinweise beziehen sich auf die hier genannten Auflagen.

A. Bücher.

1. Lehrbücher und theoretische Abhandlungen.

Leitner, Friedrich, Die Selbstkostenberechnung industrieller Betriebe. VI. Aufl. Frankfurt a. M. 1919.

Calmes, Prof. Dr. Albert, Die Fabrikbuchhaltung. III. Aufl. Leipzig 1919.

— Der Fabrikbetrieb. V. Aufl. Leipzig 1919.

— Die Statistik im Fabrik- und Warenhandelsbetrieb. V. Aufl. Leipzig 1919.

Pape, Prof. Dr. Ernst, Grundriß der doppelten Buchführung. Leipzig 1920.

Simon, Veit, Die Bilanzen der Aktiengesellschaften. II. Aufl. Berlin 1898.

Schmalenbach, Prof. Dr. E., Grundlagen dynamischer Bilanzlehre. Sonderdruck aus der Z. f. H. F. II. Aufl. 1919.

Schmidt, Prof. Dr. Fritz, Die organische Bilanz im Rahmen der Wirtschaft. Leipzig 1921.

2. Spezialfragen und Darstellungen einzelner Betriebe.

Fäs, E., Die Berücksichtigung der Wertminderung an stehenden Kapitalien in den Jahresbilanzen der Erwerbsgesellschaften. Erg.-Heft XLVI zur Zeitschr. f. d. ges. Staatswissenschaft. 1913.

Schiff, E., Die Wertminderung an Betriebsanlagen in wirtschaftlicher, rechtlicher und rechnerischer Beziehung. Berlin 1909 (Manuldruck 1920).

Prion, Prof. Dr. W., Die Finanzierung und Bilanz wirtschaftlicher Betriebe unter dem Einfluß der Geldentwertung. Berlin 1921.

Peiser, Herbert, Betriebsrechnung in Maschinenbauanstalten. Berlin 1919.

Lilienthal, J., Fabrikorganisation, Fabrikbuchführung und Selbstkostenberechnung der Firma Ludwig Loewe & Co. A.-G. II. Aufl. Berlin 1914 (Manuldruck 1919).

Bing, Eduard, und Schrey, Otto, Selbstkostenberechnung und technische Buchführung in Waggonfabriken. Erg.-Band I zur Z. f. H. F. Leipzig 1911.

Pfeiffer, Emil, Möser, Wilhelm usw., Selbstkostenberechnung in Maschinenfabriken. Erg.-Band II zur Z. f. H. F. Leipzig 1911.

Beste, Theodor, Die Buchführung und Selbstkostenberechnung eines Berg- und Hüttenbetriebes. Unveröffentlichte Diplomarbeit Köln.

B. In Zeitschriften enthaltene Aufsätze.

1. Theoretische Abhandlungen.

Berliner, Manfred, Abschreibungen und Zinsen in der Kalkulation und der industriellen Buchhaltung. Z. f. H. u. H. II, S. 232.

Lehmann, M. R., Zur Theorie der industriellen Kalkulation. Z. f. H. F. XIV, S. 165.

Leitner, Friedrich, Zwischenkonten. Z. f. H. u. H. VI, S. 66.

I 189

Nicklisch, Prof. Dr. H., „Dynamik". Z. f. H. u. H. XIII, S. 241.
Schmalenbach, Prof. Dr. E., Grundlagen dynamischer Bilanzlehre. Z. f. H. F. XIII, S. 1. (Vgl. oben unter Bücher.)
— Technik der Produktionskostenermittlung. Z. f. H. F. II, S. 201.
— Theorie der Produktionskostenermittlung. Z. f. H. F. III, S. 41.
— Die Abschreibung. Z. f. H. F. III, S. 82.
— Über Verrechnungspreise. III, S. 165.
— Zinskosten in der Buchführung. VII, S. 249.
— Über den Weiterbau der Wirtschaftslehre der Fabriken. Z. f. H. F. VIII, S. 32.
— Selbstkostenrechnung I. Z. f. H. F. XIII, S. 258.
Levin, C. L., Wie hängt die Abschreibungsfrage in Industriebetrieben mit der Kalkulation und Leistungsfähigkeit zusammen? Z. f. H. u. H. II, S. 416.
Löwenstein, Rudolf, Der Einfluß der Zinsen auf die Abschreibung. Z. f. H. F. XV, S. 371.

2. Darstellungen von Einzelbetrieben.

Backofen, Fritz, Gewinn- und Verlustrechnung mit besonderer Darstellung des Konjunkturgewinnes und des Betriebsgewinnes. Z. f. H. F. XII, S. 321.
Brandenburger, W., Monatliche Selbstkostenabrechnung in einem Kohlenbergwerk. Z. f. H. F. X, S. 49.
Calmes, Prof. Dr. Albert, Buchhaltung und Selbstkostenwesen einer Eisenhütte. Z. f. H. F. III, S. 121.
Gründer, Friedrich, Selbstkostenrechnung im Gaswerkbetrieb. Z. f. H. F. IV, S. 409.
Paschke, G., Selbstkostenrechnung und Buchführung im Ziegeleibetrieb. Z. f. H. F. III, S. 289. (Als Sonderdruck bei G. A. Gloeckner, Leipzig, erschienen.)
Schulte, Alfred, Die Selbstkostenrechnung in Elektrizitätswerken. Z. f. H. F. IV, S. 332.
Rupp, O., Selbskostenwesen eines gemischten Hüttenwerkes. Z. f. H. F. V, S. 224.
Ulrich, Albert, Kalkulation einer Holzbearbeitungsfabrik. Z. f. H. F. IX, S. 51.

THIS BOOK IS DUE ON THE LAST DATE
STAMPED BELOW

AN INITIAL FINE OF 25 CENTS
WILL BE ASSESSED FOR FAILURE TO RETURN
THIS BOOK ON THE DATE DUE. THE PENALTY
WILL INCREASE TO 50 CENTS ON THE FOURTH
DAY AND TO $1.00 ON THE SEVENTH DAY
OVERDUE.

DEC 24 1942

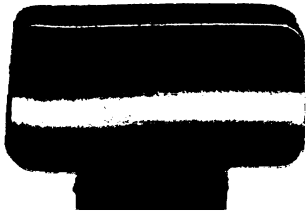
LD 21-100m-7,'40(6936s)

YC 24759

719144

HF5668
L8

UNIVERSITY OF CALIFORNIA LIBRARY



Dr. E. SCHMALENBACH

Professor der Betriebswirtschaftslehre an der Universität Cöln

Finanzierungen. 2. Auflage. VI und 290 Seiten. Gebunden M. 45.—**

„Das Theoretische, Lehrhafte läßt in seiner Übersicht und in seiner in alle wichtigen Details des Themas eindringenden, erschöpfenden Behandlung auf den ersten Blick erkennen, daß weit mehr als die tagesgültige und einseitige akademische Katheder-abfertigung eines so überaus wichtigen volkswirtschaftlichen Themas in diesem Buche steckt." Finanzherold.

Materialien-Sammlung für das Buchhaltungslesen. 2., verb. Auflage. 80 Seit. Geh. M. 7.80*, kart. M. 9.—*

„Das Buch, als erstes seiner Art, wurde bereits in einer Reihe von Handelsschulen mit großem Erfolg erprobt und sei allen Handelsschulen zur Einführung angelegentlichst empfohlen. Es dürfte sich als ein den Buchhaltungsunterricht wesentlich förderndes Hilfsmittel erweisen, zumal die Beispiele aus den verschiedenen Branchen entnommen sind."
Zeitschrift f. d. ges. Fortbildungsschulwesen.

Grundlagen dynamischer Bilanzlehre

2., unveränderter Neudruck. 96 Seiten. Geheftet M. 14.40**

„Wenn der Herausgeber der „Zeitschrift für Handelswissenschaftliche Forschung" einer seiner Arbeiten über den Leserkreis seiner Zeitschrift hinaus Verbreitung zu verschaffen sucht, so darf man etwas Besonderes erwarten, und in der Tat handelt es sich bei dieser Grundlegung einer dynamischen Bilanzlehre um eine Schrift, die zweifellos zu den klassischen Erkenntnissen kaufmännischer Theorie gezählt werden wird." Glückauf.

Geldwertausgleich in der bilanzmäßigen Erfolgsrechnung. 17 Seiten. M. 5.—

Zeitschrift für Handelswissenschaftliche Forschung

I. bis VIII. Jahrgang	(1906—1914)	z. Z. unvollst., jedes Heft	M. 3.—†
IX. „ XIII. „	(1914—1919)	geheftet je	„ 36.—†
XIV. Jahrgang	(1920)	6 Doppelhefte	„ 72.—**
XV. „	(1922)	6 Doppelhefte	„ 72.—**
XVI. „	(1922) 1. Halbjahr (Januar/Juni)	3 Doppelhefte	„ 80.—
Probeheft mit Inhaltsverzeichnis kostenfrei.		Einbanddecken	„ 12.—

Lieferung des neuesten Jahrgangs kann nur direkt vom Verlag oder durch die Post erfolgen.

„. . . Indessen verdienen nicht nur solche größere Nachschlagewerke wie der Rothschild die Beachtung des Kaufmanns, sondern auch die Zeitschrift für Handelswissenschaftliche Forschung von Schmalenbach. Sie ist insbesondere dadurch wertvoll, daß sie so häufig die Organisation der verschiedensten Betriebe in einer Weise darstellt, die namentlich bei Kaufleuten größerer Werke Interesse erregen dürfte. Die Zeitschrift ist aber auch für den Volkswirt von höchstem Wert."
Monatsschrift der Handelskammer zu Düsseldorf.

*) hierzu 25%. **) hierzu 100%. †) hierzu 200% Verlags-Teuerungs-Aufschlag.

G. A. GLOECKNER, Verlagsbuchhandlung in LEIPZIG